TÜRKİYE BELEDİYELER BİRLİĞİ

Açıklamalı ve İçtihatlı

BELEDİYELERDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

Av. Bilal CAN
Av. Zübeyr BÜLBÜL
Av. Veysel DAĞAŞAN

Ankara 2013

TÜRKİYE BELEDİYELER BİRLİĞİ

Açıklamalı ve İçtihatlı

BELEDİYELERDE EMLAK VERGİSİ

UYGULAMASI

Ocak 2013

Av. Bilal CAN

Kars, Kağızman doğumludur. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde lisans eğitimini tamamlamış, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü *Gayrimenkul Değerlemesi ve Finansmanı Bilim Dalı'nda, İpotekli Konut Finansmanı Sistemi ve Tüketicinin Korunması* konulu tez çalışması ile yüksek lisans eğitimini sürdürmektedir. Serbest avukat olarak başladığı çalışma hayatına kamuda devam etmiştir. Halen Üsküdar Belediyesinde, Müfettiş olarak görev yapmaktadır. Ayrıca, Yıldız Teknik Üniversitesi Meslek Yüksekokulu Emlak ve Emlak Yönetimi Bölümü'nde öğretim görevlisi olarak, *Temel Hukuk* ile *Emlak Alım Satım ve Vergi Tüzesi* derslerini yürütmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu nezdinde, *Konut Değerleme Uzmanlığı Lisansı* sahibi olup *Gayrimenkul Değerleme Uzmanlığı*'na hak kazanmıştır. Değişik dergilerde, *kamu taşınmazlarında ecrimisil; ipotekli konut finansmanına yönelik hukuki düzenlemeler* gibi konularda bilimsel makaleleri yayımlanmıştır.

Av. Zübeyr BÜLBÜL

Trabzon, Arsin doğumludur. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde lisans; Sosyal Bilimler Enstitüsü Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü'nde *Ekonomik Dönüşüm Süreci, Kentleşme, Sürdürülebilir Kalkınma ve Kent Konseyi* başlıklı tez ile yüksek lisans eğitimini tamamlamıştır. Serbest avukat olarak başladığı çalışma hayatını, özel sektörde yönetici, müşavir ve eğitmen olarak devam ettirmiştir. Bir müddet avukat olarak da çalıştığı Üsküdar Belediyesinde halen Müfettiş olarak görev yapmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektöre yönelik hukuk, stratejik planlama, performans programı, kalite yönetim sistemleri, ölçme ve değerlendirme konularında danışmanlık ve eğitim hizmetleri yürütmüş; gazete ve dergilerde yazı ve makaleleri yayımlanmıştır.

Av. Veysel DAĞAŞAN

Malatya doğumludur. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde lisans eğitimini tamamlamıştır. Serbest avukat olarak çalışmakta; kamu ve özel kurumlar nezdinde danışmanlık ve eğitim hizmetleri yürütmektedir. Özellikle vergi hukuku, ticaret hukuku, gayrimenkul hukuku alanları ile diğer kamu hukuku ve özel hukuk alanlarındaki çalışmalarını, hem bilimsel yayınlar ve hem de pratik uygulamalar bağlamında sürdürmektedir.

Açıklamalı ve İçtihatlı

BELEDİYELERDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

Av. Bilal CAN, Av. Zübeyr BÜLBÜL, Av. Veysel DAĞAŞAN

Ocak 2013

TÜRKİYE BELEDİYELER BİRLİĞİ
Tunus Caddesi No: 12, 06680
Kavaklıdere / ANKARA
Tel: (0 312) 419 21 00
Faks: (0 312) 419 21 30
www.tbb.gov.tr
tbb@tbb.gov.tr

Açıklamalı ve İçtihatlı
BELEDİYELERDE EMLAK VERGİSİ
Uygulaması

Av. Bilal CAN, Av. Zübeyr BÜLBÜL, Av. Veysel DAĞAŞAN

ISBN
978-975-6311-69-1

Tasarım
Bilal BERBER, Gizem GÖZ

Baskı/Cilt
Sistem Ofset Basım Yayın San. Ve Tic. Ltd. Şti.
Strazburg Caddesi No : 31/17
Sıhhiye - ANKARA
Tel: (0 312) 229 18 81
Faks: (0 312) 229 63 97
www. sistemofset.com.tr
sistemofset06@gmail.com

Soru, görüş ve öneriler için
zubeyrbulbul@gmail.com
av.bilalcan@gmail.com

Takdim

Türkiye Belediyeler Birliği, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nun 20'nci maddesine göre ülkemizdeki bütün belediyeleri temsil etmek üzere kurulmuş yerel yönetim birliğidir.

Bütün belediyelerin doğal üye olduğu Birliğimizin görevleri arasında; belediyelerin eğitim ihtiyaçlarını karşılamak, gelişmelerine yardımcı olmak, rehberlik etmek ve bu kapsamda uygulamayı kolaylaştıran ve rehberlik eden kitap, dergi ile her türlü doküman hazırlamak ve yayınlamak da yer almaktadır.

Bugün yerel yönetimlerimiz özel tüketim vergisi hariç genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtından yaklaşık %10,29 oranında pay almaktadır. Yerel yönetimlerin ölçekleri, statüleri ve bulundukları alana göre farklılık gösterse de öz gelirleri de genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtından aldıkları payın yüzde sekseni civarındadır.

Günümüzde büyükşehir belediyeleri hariç diğer belediyelerimizin öz gelirleri içerisinde önemli bir gelir kalemi olan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre alınan emlak vergisidir.

Belediye çalışanlarımız her geçen gün değişen ve gelişen mevzuat karşısında daha fazla bilgilenme ihtiyacı duymaktadır. Bu ihtiyacın bilincinde olan Birliğimiz çeşitli konulardaki yayınları ile belediye personelinin çalışmalarına ışık tutmaktadır. Bu kitapta, emlak vergisi konu edilmektedir. Emlak Vergisi Kanunu'nun uygulamasına dair bilgi ve değerlendirmeler ile konuya ilişkin yargı kararlarının yer aldığı bu eser, belediyelerimiz ve bütün yararlanıcılar için önemli bir kaynak niteliği taşımaktadır.

Belediyeler tarafından alınan emlak vergisi konusunda bir eksikliği gidereceğine ve bu alanda uygulayıcılara rehberlik edeceğine inandığımız, Av. Bilal Can, Av. Zübeyr Bülbül ve Av. Veysel Dağaşan tarafından kaleme alınan "Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması" kitabının hazırlanışında emeği geçenlere teşekkür eder, yararlı olmasını ve belediyeciliğimize katkı sağlamasını dilerim.

Hayrettin GÜNGÖR
Türkiye Belediyeler Birliği
Genel Sekreteri

Önsöz

Emlak vergisi, belediyelerin kamu hizmetlerini sunarken ihtiyaç duydukları finansmanın en önemli kaynağını teşkil etmesinin yanı sıra, diğer birçok vergi ve harç uygulamasında ölçü olarak kabul edilmesi ve ayrıca, yaygın ve yerel ölçekli olması dolayısıyla önemli bir niteliği haizdir.

Kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ile vergi adaletinin, birlikte sağlanmasının; uygulama sürecinin, hukuk kuralları çerçevesinde, doğru, yerinde ve bütünlük oluşturacak şekilde gerçekleşmesine bağlı olduğu açıktır.

Emlak vergisinde de etkin, verimli ve adil bir uygulama süreci, tarafların güncel ve kapsamlı bilgilere zamanında ulaşmaları ile mümkün olabilecektir.

Değişen kamu yönetimi anlayışına paralel olarak, zaman içerisinde emlak vergisinde de mevzuat değişiklikleri yapılmıştır. Özellikle 2002 yılında emlak vergisi mevzuatında, vergilendirme sistemine ilişkin temel bir yaklaşım değişikliği yapılarak, vergilendirme sürecinin ana sorumluluğu, belediyelere yüklenilmiş bulunmaktadır.

Mevzuattaki düzenlemelerin, emlak vergisi uygulamalarında geçmişten gelen yöntem ve alışkanlıklarının değişmesini gerektirmesine karşın; uygulayıcıların güncel kaynak eksikliği nedeniyle değişikliklere intibak sağlayamamaları, çözüme kavuşturulmayı bekleyen sorunlar, belediyelerle mükellefler arasındaki davalar, kendini tekrar eden hatalar olarak ortaya çıkmaktadır. Yaşanan sorunların ve çözüm gerektiren konuların birçoğunun, uygulayıcıların vergilendirme sürecine ilişkin yaklaşım ve uygulamaları ile usul hatalarından kaynaklandığı tespiti yapılmaktadır.

Bu kitap; emlak vergisi uygulayıcılarının, gerek uygulama ve gerekse yargılama safhasında ortaya çıkan bilgi ve değerlendirme ihtiyacının karşılanmasında, soruların cevaplanması, sorunların giderilmesi ve çözüm yollarının üretilmesinde yaşanılan başvuru kaynağı eksikliğinin hem pratik hem de teorik olarak giderilmesine yönelik olarak, güncel ve kapsamlı bir kaynak eser niteliğinde hazırlanmıştır.

Bu bağlamda, uygulamaların mevzuata uygun olarak icrası ile sorunlara ortaya çıkmazdan önce çözüm üretilerek önleyici hukuk yaklaşımının hayata geçirilmesine; ortaya çıkan ihtilafların yargıya intikal etmezden giderilmesine, yargı aşamasında adaleti sağlayacak isabetli ve istikrarlı kararların verilmesine, katkı sağlanması gayesi öncelenmiştir.

Netice itibariyle bu kitap, görevlerimiz gereğince, gerek Üsküdar Belediyesi özelinde gerekse serbest avukatlık hizmetlerinde edindiğimiz bilgi ve tecrübeler çerçevesinde, vergilendirme sürecinin denetiminde, belediye uygulamaların yönlendirilmesinde ve yargı aşamasının işleyişinde, doğrudan muhatap ve tanık da olduğumuz emlak vergisi konularına, hem belediye çalışanları, hem yargı mensupları hem de mükellefler bakımından, teorik ve pratik anlamda çözümler üretmeyi amaçlamaktadır.

Temennimiz, tevfik lütfolunmasıdır.

Bu kitabın, hazırlık, yazım, yayın ve yayım aşamalarında;

Kent ve kent yaşamının sosyal, ekonomik, alt yapı, kentsel çevre, kültür, ticaret alanlarından insan kaynağına kadar her alanında, bütüncül bir yaklaşımla ülkemizin geleceğine özenle yatırım yapmayı kendisine şiar edinmiş bulunan ve bu seçkin vizyon ve yaklaşımı çerçevesinde de, her türlü destek ve yönlendirmesini esirgemeyen, Üsküdar Belediye Başkanı Sayın Mustafa Kara'ya;

Teşvikleriyle şevkimizi çoğaltan Başkan Yardımcısı Sayın Ömer Saraç ve Sayın Sami Er'e; bilgi birikimimizi ve heyecanımızı sürekli artıran Teftiş Kurulu Başkanı Sayın Yunus Bilgin'e,

Kitabın hazırlanması aşamasında; entelektüel sermayenin birikim, gelişim ve paylaşımına katkıda bulunmak amacıyla hazırlamış bulunduğu; nüfus, adres, tapu kayıtları gibi e-devlet servisleriyle entegrasyona; her türlü mükellef ve taşınmaz bilgisi ile harita katmanlarının erişimine; farklı bilgilerin eşleşme, karşılaştırma, analiz ve raporlanmasına; verilendirme sürecinin takip, tespit ve izlenmesi gibi bütün aşama ve işlemlerinde otomasyona ve ayrıca kayıp, kaçak ve hatalara mahal vermeyecek ve güncel mevzuata uygun olarak kayıt oluşturulmasına imkân sağlayarak kullanım kolaylığı ve rahatlığını esas almasıyla öne çıkan Bisar mis Sistemi, Emlak Vergisi Otomasyonu Yazılımı'na ait kaynak kodları, iş akışları, formlar, tespit, analiz, değerlendirme ve benzeri gibi ön çalışma, doküman ve raporları istifademize sunarak artı değer yaratma hedefiyle katkıda bulunan Bisar Bilgi Teknolojileri yöneticilerine,

Emlak vergisine ilişkin uygulamaları, sorunları ve çözüm yollarını beraberce hayata geçirdiğimiz ve bu kitabın hazırlanmasına giden yolda uygulama tecrübelerini paylaşarak içeriğin zenginliğine katkıda bulunan Üsküdar Belediyesi Mali Hizmetleri Müdürlüğü ve Strateji Geliştirme Müdürlüğü'nde çalışan mesai arkadaşlarımıza,

Ve ayrıca;

Türkiye'de belediyecilik algı ve anlayışında, çıtanın yükselmesinde en önemli işlevi gören Türkiye Belediyeler Birliğinin ve dolayısıyla hem yerel yönetimlerin hem de ülkemizin; yönetim vizyonu, kurumsal gelişim ve entelektüel birikimine büyük bir katkı sağlayan ve bu üstün misyonu doğrultusunda nazik ilgisini esirgemeyen, Türkiye Belediyeler Birliği Genel Sekreteri Sayın Hayrettin Güngör'e,

Ve tabi ki;

Varlıkları yeten, Şevval, Ayşe, Hatice Nilüfer, Fatma Suzan, Dilara, Eslemnur, Ali Selim, Bilal, Mustafa, Muhammet, Talha ve Berat'a...

Teşekkürü borç biliriz.

Üsküdar, 2013

İçindekiler

Birinci Bölüm
Vergi Hukuku ve Emlak Vergisi 1
1. Vergi ve Vergi Hukuku 1
1.1. Verginin Tanımı ve Unsurları 1
1.2. Vergi Türleri 3
1.3. Vergiye İlişkin Temel İlkeler 3
1.4. Vergi İle İlgili Temel Kavramlar 5
1.5. Vergi Hukukunun Kaynakları 7
1.5.1. Asli Kaynaklar 8
1.5.2. Yardımcı (Tâli) Kaynaklar 8
1.6. Vergi Kanunlarının Uygulanması 9
1.6.1. Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulaması 9
1.6.2. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulaması 10
1.6.3. Vergi Kanunlarının Anlam Bakımından Uygulanması ve Vergi Hukukunda Yorum 11
1.7. Normlar Hiyerarşisi ve Çelişkili Kanun Hükümlerinde Çözüm Yolu 12
2. Emlak Vergisi 16
2.1. Genel Olarak Emlak Vergisi 16
2.2. Emlak Vergisinin Tarihsel Gelişimi 17
2.3. Emlak Vergisiyle İlgili Temel Kavramlar 19
2.4. Emlak Vergisinin Hukuki Kaynakları 19
2.4.1. Anayasa 20
2.4.2. Uluslararası Vergi Sözleşmeleri 20
2.4.3. Kanunlar 21
2.4.3.1. Emlak Vergisi Kanunu 22
2.4.3.2. Vergi Usul Kanunu 22
2.4.3.3. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun 23
2.4.3.4. Diğer Kanunlar 23
2.4.4. Kanun Hükmünde Kararnameler 23
2.4.5. Bakanlar Kurulu Kararları 24
2.4.6. Mahkeme Kararları 25
2.4.6.1. Anayasa Mahkemesi Kararları 26
2.4.6.2. İçtihadı Birleştirme Kararları 26
2.4.6.3. Diğer Mahkeme Kararları 28
2.4.7. Tüzükler 28

2.4.8. Yönetmelikler 29
2.4.9. Genel Tebliğler 30
2.4.10. İç Genelgeler 31
2.4.11. İzahatlar 31
2.4.11.1. Özelgeler (Muktezalar) 31
2.4.11.2. Sirküler 32
2.4.12. Doktrin 32
2.4.13. Örf ve Adet 33
2.5. Emlak Vergisiyle İlgili Hükümlerin Uygulanması 33
2.5.1. Yer Bakımından Uygulanma 33
2.5.2. Zaman Bakımından Uygulanma 34
2.5.3. Anlam Bakımından Uygulanma 34
2.6. Emlak Vergisini Doğuran Olay 35
2.7. Emlak Vergisinin Önem Arzettiği Hususlar 36
2.7.1. Belediyelerin Gelir Kalemi Olarak Emlak Vergisi 36
2.7.2. Servet ve Gelir Göstergesi Olarak Emlak Vergisi 37
2.7.3. Mülkiyet Tespitinde Karine Olarak Emlak Vergisi 37
2.7.4. Kamulaştırma Bedelinin Tespitinde Kıstas Olarak Emlak Vergisi 38
2.7.5. Gelir Vergisinde Emsal Kira Bedeli Uygulamasında Kıstas Olarak Emlak Vergisi 39
2.7.6. Veraset ve İntikal Vergisinde Matrah Olarak Emlak Vergisi 40
2.7.7. Tapu Kadastro Harçlarında Matrah Olarak Emlak Vergisi 40
2.7.8. Noter Harçlarında Matrah Olarak Emlak Vergisi 41
2.7.9. Belediye Gelirleri Kanunu'ndaki Bazı Harç ve Katılma Paylarında Matrah Olarak Emlak Vergisi 42
2.7.10. Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payının Tespitinde Matrah Olarak Emlak Vergisi 42
2.7.11. Kadastro Davasında Harç ve Yargılama Giderlerinin Tespitinde 43
2.7.12. Hazine Taşınmazlarının Satış, Trampa ve Kira Bedellerinin Tespitinde 44
2.7.13. Konutların Katma Değer Vergisi Oranının Tespitinde 44

İkinci Bölüm
Emlak Vergisinin Konusu 45
1. Genel Olarak Emlak Vergisinin Konusu 45
2. Bina 46
2.1. Emlak Vergisinde Bina 47
2.2. Bina Sayılmayan Yapılar 50
2.2.1. Sabit Olmayan Yapılar 50
2.2.2. Tamamlanmamış Yapılar 51
2.3. Binalarda Özellikli Yerlerin Durumu 52

2.3.1. Ortak Yerlerin Durumu 52
2.3.1.1. Her Halde Ortak Yer Sayılan Yerler 54
2.3.1.2. Sözleşme ile Belirlenen Ortak Yerler 54
2.3.2. Bina Eklentilerinin (Müştemilat) Durumu 55
2.3.3. Ortak Yerler ve Eklentilerin Emlak Vergisi 56
2.3.4. Binaların Bütünleyici Parçalarının (Mütemmimlerin) Durumu 57
2.4. Başkalarının Arsa ve Arazileri Üzerinde Yapılan (Gecekondu) Binaların Durumu 62
2.5. Binaların İnşaat Türleri ve Sınıfları 64
2.6. Binaların Kullanılış Tarzlarına Göre Ayrımı 64
2.6.1. Binaların İnşaat Nevilerine Göre Ayrımı 64
2.6.2. Binaların İnşaat Sınıflarına Göre Ayrımı 65
3. Arsa 66
3.1. Emlak Vergisinde Arsa 67
3.2. Arsa Sayılan Araziler 68
3.3. Bakanlar Kurulu Kararına Göre Arsa Sayılan Araziler 69
3.3.1. Belediye ve Mücavir Alan Sınırlarındaki Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Araziler 70
3.3.2. Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışında Bulunup Arsa Sayılan Araziler 77
4. Arazi 79
4.1. Emlak Vergisinde Arazi 80
4.2. Arazinin Nitelikleri 81

Üçüncü Bölüm
Mükellefiyet ve Mükellef 83
1. Mükellefiyet 83
2. Emlak Vergisi Mükellefleri 83
2.1. Malik 85
2.1.1. Malik Sıfatının Kazanılması 87
2.1.2. Birlikte Malik Sıfatının Kazanılması: Paylı Mülkiyet ve Elbirliği Mülkiyeti 93
2.2. İntifa Hakkı Sahibi 96
2.3. Malik Gibi Tasarrufta Bulunan 98
3. Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması 99
3.1. Vergi Değerini Tadil Eden (Değiştiren) Sebeplerin Doğması ile 100
3.1.1. Yeni Bina İnşa Edilmesi 102
3.1.1.1. Bir Arsa veya Arazi Üzerinde Yeni Bina Yapılması 102
3.1.1.2. Mevcut Binalara İlaveler Yapılması 103
3.1.1.3. Mevcut Bir Binaya Asansör veya Kalorifer Konulması 104
3.1.2. Bir Binanın Tamamen veya Kısmen Harap Olması, Asansör ve Kalorifer Tesisatının Kaldırılması 104

3.1.3. Bir Binanın Kullanış Tarzının Tamamen Değiştirilmesi 105
3.1.4. Arazinin Hal ve Heyetinde Değişiklik Olması 105
3.1.5. Bir Arazi veya Arsanın Bina Mütemmimi Durumuna Girmesi veya Mütemmimlik Durumundan Çıkması 107
3.1.5.1. Arazi veya Arsanın, Bina Mütemmimi Durumuna Girmesi 107
3.1.5.2. Arsa veya Arazinin Binanın Mütemmimlik Durumundan Çıkması 107
3.1.6. Bir Bina veya Arazinin Taksim veya İfraz Edilmesi veya Mükellefinin Değişmesi 108
3.1.6.1. Bir Bina veya Arazinin Taksim veya İfrazı 108
3.1.6.2. Bir Bina, Arsa veya Arazinin Mükellefinin Değişmesi 109
3.1.6.2.1. Malikin Değişmesi ile Taşınmaz Mükellefinin Değişmesi ve Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması 110
3.1.6.2.2. İntifa Hakkı Tesisi, Değişmesi veya Sona Erdirilmesi ile Taşınmaz Mükellefinin Değişmesi ve Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması 115
3.1.6.2.3. Malik Gibi Tasarrufta Bulunma Durumunun Değişmesi ile Taşınmaz Mükellefinin Değişmesi ve Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Değişmesi 116
3.1.6.3 Araziden Bir Kısmının Kamulaştırılması 117
3.1.7. Müteaddit Arsa veya Arazinin ya da Binanın Bütün Hisselerinin Birleştirilmesi 118
3.1.7.1. Birden Çok Hisseye Ayrılmış Bir Binanın Bütün Hisselerinin Birleştirilmesi 118
3.1.7.2. Birden Çok Arsa veya Arazinin Tek Bir Arsa veya Arazi Haline Dönüştürülmesi 118
3.2. Muafiyetin Sukut Etmesi (Sona Ermesi) ile Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması 119
3.3. Dört Yılda Bir Yapılan Takdir İşlemleriyle Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması 119
3.4. Bir Yörede Bina veya Arazinin Değerlerinde %25'i Aşan Oranda Artma veya Eksiltme Olması ile Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması 120
4. Emlak Vergisinde Mükellefiyetin Sona Ermesi 121
4.1. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Sona Ermesi 121
4.1.1. Yeni Bir Emlak Vergisinin Başlaması Nedeniyle Bina Vergisinin Sona Ermesi 123
4.1.2. Yanma, Yıkılma, Tamamen Kullanılmaz Hale Gelme İle Mükellefiyetin Sona Ermesi 123
4.1.3. Muafiyet Şartlarının Kazanılması ile Mükellefiyetin Sona Ermesi 124
4.1.4. Yasaklama ile Mükellefiyetin (Ödemenin) Sona Ermesi 125
4.2. Arazi veya Arsa Vergisinde Mükellefiyetin Sona Ermesi 126
4.2.1. Yeni Bir Emlak Vergisinin Başlaması Nedeniyle Arazi Vergisinin Sona Ermesi 127
4.2.2. Muafiyet Şartlarının Kazanılması ile Mükellefiyetin Sona Ermesi 128

4.2.3. Yasaklama ile Mükellefiyetin (Ödemenin) Ortadan Kalkması 128
4.2.4. Doğal Afetler Sebebiyle Yanan Yıkılan Binaların Arsalarında Vergi Mükellefiyetinin Sona Ermesi 128
4.2.5. Üzerinde Bina Yapılması ile Vergi Mükellefiyetinin Sona Ermesi 128
5. Emlak Vergisi Mükellefiyeti ve Sorumluluğunda Özel Durumlar 129
5.1. Paylı Mülkiyette Emlak Vergisinden Sorumluluk 129
5.2. Devre Mülk Mülkiyetinde Emlak Vergisinden Sorumluluk 129
5.3. Emlak Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Hali 130
5.3.1. Elbirliği Mülkiyetinde Emlak Vergisinden Sorumluluk 131
5.3.2. Yeni Malikin Taşınmazın Emlak Vergisinden Sorumluluğu 132
5.4. Mirasçıların Emlak Vergisinden Sorumluluğu 134
5.5. Mülkiyeti İhtilaflı Arazilerde Emlak Vergisinden Sorumluluk 137
5.6. Devam Eden İnşaatlardan Alınan Binalarda Emlak Vergisi Sorumluluğu 137
5.7. İnşası Fiilen Tamamlanan Binalarda Emlak Vergisinden Sorumluluk 138
5.8. Yapı Kooperatifleri Yoluyla Edinilen Taşınmaz Emlak Vergisinden Sorumluluk 139
5.9. Kat İrtifakı ve Kat Mülkiyetinde Emlak Vergisinden Sorumluluk 140
5.10. Kat Karşılığı İnşaatlarda Emlak Vergisinden Sorumluluk 142
5.11. Kamulaştırmada Emlak Vergisinden Sorumluluk 142
5.12. Başkalarının Arsa veya Arazileri Üzerinde Yapılan Binalarda (Gecekondularda) Emlak Vergisinden Sorumluluk 143
5.13. Tapusu Olmayan Taşınmazlarda Emlak Vergisi Sorumluluğu 144
5.14. Haricen Satışlarda Emlak Vergisi Sorumluluğu 144
5.15. Satış Vaadinde Emlak Vergisinden Sorumluluk 145

Dördüncü Bölüm
Bildirimler 147
1. Emlak Vergisinde Bildirim Verme 147
1.1. Bildirim Verilmesi Gereken Durumlar ve Bildirim Süresi 149
1.1.1. Bildirimlerin Şekli ve Kapsamı 151
1.1.2. Bildirimde Bulunma Yükümlüsü 153
1.1.3. Bildirimin Süresinde Verilmemesi 153
1.2. Bildirimlerde Önemli Bazı Hususlar 155
1.2.1. Bildirimlerin Önemi 155
1.2.2. Bildirimlerde Mükellef İmzasının Bulunmasının Önemi Üzerine 156
1.2.3. Bildirmelerle İlgili Diğer Özellikler 156

Beşinci Bölüm
Matrah 159
1. Emlak Vergisinin Matrahı 159
2. Matraha Esas Emlak Vergi Değeri 161
2.1. Vergi Değerine Esas Asgari Birim Değeri 165

2.1.1. Komisyonun Oluşumu 167
2.1.2. Takdir Komisyonlarının Değerlendirme Yöntemi 171
2.1.3. Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açılması 172
2.1.4. Komisyon Kararlarının İlanı 173
2.1.5. Komisyonun Metrekare Birim Değer Tespiti 174
2.2. Vergi Değerinde Yıllık Artış 174
3. Arsalarda Vergi Değeri 176
3.1. Arsalar İçin Asgari Birim Değeri Takdirinde Esas Alınan Hususlar 176
3.2. Arsalarda Emlak Vergi Değerinin Hesaplanması 183
4. Arazilerde Vergi Değeri 185
4.1. Araziler İçin Asgari Birim Değeri Takdirinde Esas Alınan Hususlar 185
4.2. Arazilerde Emlak Vergi Değerinin Hesaplanması 188
5. Binalarda Vergi Değeri 190
5.1. Bina Vergi Değeri Hesaplanırken Kullanılan Temel Veriler 191
5.1.1. Binanın Yüzölçümü 191
5.1.2. Binanın Arsa veya Arazisinin Alanı 192
5.1.3. Binanın Birlikte Kullanıldığı Arsa veya Arazi Payının Değeri 193
5.1.4. Bina Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedelleri 194
5.1.5. Bina Vergi Değeri Hesabında Tüzük Hükümlerince Esas Alınacak Diğer Hususlar 195
5.1.5.1. Hesapta Esas Alınan Verilere İlişkin Hususlar 196
5.1.5.2. Binaya İlişkin Hususlar 200
5.1.5.3. Mükellefe İlişkin Hususlar 201
5.2. Binalarda Vergi Değerinin Hesaplanması 203
6. Arsa ve Binaların Vergi Değerine Esas Alınacak Olan Cadde veya Sokak Hususu 205
7. Vergi Değerine İlişkin Diğer Hususlar 206
7.1. Kamulaştırmada Vergi Değeri 207

Altıncı Bölüm

Oranlar 211
1. Vergi Oranı 211
1.1. Binalarda Vergi Oranları 212
1.2. Arsalarda Vergi Oranları 213
1.3. Arazilerde Vergi Oranları 213
1.4. Oranların Uygulanmasında Özellik Gösteren Durumlar 214
1.4.1. Bir Binanın Kullanım Amacının Değişmesi 214
1.4.2. Yeni İnşa Edilen Binalarda En Az Vergi Miktarı 215
1.4.3. Vergi Oranlarının Konutlarda Sıfır Olarak Belirlenmesi 216
1.4.4. Vergi Oranlarının Yarı Oranında İndirilmesi ve Üç Katı Kadar Artırılması 218

1.4.5. Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payında Oran 219

Yedinci Bölüm

Tarh ve Tahakkuk 221

1. Genel Olarak Tarh ve Tahakkuk İşlemi 221

2. Emlak Vergisinin Tarhı 221

2.1. Tarh Usulleri 223

2.1.1. Beyannameye Dayalı Tarh 223

2.1.2. İdarece Tarh 227

2.1.3. İkmalen Tarh 233

2.1.4. Re'sen Vergi Tarhı 235

2.2. Tarhiyatta Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı 235

3. Emlak Vergisinin Tahakkuku 235

Sekizinci Bölüm

Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık 239

1. Emlak Vergisinde Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık 239

1.1. Emlak Vergisinde Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık Kavramları 240

1.2. Emlak Vergisinde Muafiyet, İstisna ve Kısıtlılık Uygulamaları 241

1.3. Bir Taşınmazın Muafiyet, İstisna, İndirim veya Kısıtlılık Durumlarından Hangisinde Yer Aldığının Tespiti 242

2. Emlak Vergisinde Muafiyet 243

2.1. Emlak Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Muafiyetler 243

2.1.1. Emlak Vergisinden Daimi Muaf Olan Yerler 244

2.1.1.1. Emlak Vergisinden Hiçbir Şarta Bağlı Olmaksızın Daimi Muaf Olan Yerler 245

2.1.1.1.1. Bina Vergisinden Şarta Bağlı Olmaksızın Daimi Muaf Olan Binalar 245

2.1.1.1.1.1. Kamuya Ait Binalar 245

2.1.1.1.1.2. Su, Elektrik, Havagazı, Mezbaha Ve Soğuk Hava İşletme Binaları; Yolcu Taşıma İşletme Binaları ve Kapalı Durak Yerleri 252

2.1.1.1.1.3. Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirmek Amacıyla Kurulmuş Vakıflara Ait Binalar 253

2.1.1.1.1.4. Bankaların İflas İdarelerine Ait Binalar 253

2.1.1.1.2. Arazi Vergisinden Şarta Bağlı Olmaksızın Daimi Muaf Olan Arazi ve Arsalar 254

2.1.1.1.2.1. Kamuya Ait Araziler 256

2.1.1.1.2.2. Su, Elektrik, Havagazı, Mezbaha ve Soğuk Hava ile Yolcu Taşıma İşletmelerine Ait Araziler 257

2.1.1.1.2.3. Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirmek Amacıyla Kurulmuş Vakıflara Ait Arazi Ve Arsalar 258

2.1.1.1.2.4. Bankaların İflas İdarelerine Ait Arazi ve Arsaları 258
2.1.1.2. Emlak Vergisinden Bazı Şartlara Bağlı Olarak Daimi Muaf Olan Yerler 258
2.1.1.2.1. Bina Vergisinden Bazı Şartlara Bağlı Olarak Daimi Muaf Olan Binalar 258
2.1.1.2.1.1. Köylere ve Köy Birliklerine Ait Bazı Binalar 259
2.1.1.2.1.2. Ordu Evleri, Askeri Gazino ve Kantinler 260
2.1.1.2.1.3. Kamu Menfaatlerine Yararlı Derneklere Ait Binalar 260
2.1.1.2.1.4. Hastane, Yurt, Yetimhane, Kreş, Kütüphane Gibi Binalar .. 261
2.1.1.2.1.5. İbadethaneler 263
2.1.1.2.1.6. Zirai İstihsalde Kullanılan Binalar 264
2.1.1.2.1.7. Su Ürünleri İstihsalinde Kullanılan Binalar 266
2.1.1.2.1.8. Umuma Tahsis Edilen Ulaşım Binaları, Hava, Deniz ve Demiryolları Bina Ve Tesisleri 267
2.1.1.2.1.9. Su Bentleri, Baraj, Sulama ve Kurutma Tesisleri 268
2.1.1.2.1.10. Elçilik ve Konsolosluklar ile Uluslararası Kuruluşlara Ait Binalar 269
2.1.1.2.1.11. Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Ait Binalar 270
2.1.1.2.1.12. Enerji Nakil Hatları ve Direkleri 272
2.1.1.2.1.13. Amatör Spor Kulüplerine Ait Binalar 273
2.1.1.2.1.14. Kooperatif ve Birliklerine Ait Hizmet Binaları 274
2.1.1.2.1.15. Azınlık Sayılan Cemaatlere Ait Özel Okul Binaları 278
2.1.1.2.1.16. Tersane Binaları 279
2.1.1.2.1.17. Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışında Bulunan Binalar 280
2.1.1.2.1.18. Doğalgaz ve Petrol Ürünleri Boru Hatları ile İstasyon Binaları 282
2.1.1.2.2. Arazi Vergisinden Bazı Şartlara Bağlı Olarak Daimi Muaf Olan Arazi ve Arsalar 282
2.1.1.2.2.1. Kamu Menfaatlerine Yararlı Derneklere Ait Arazi ve Arsalar 283
2.1.1.2.2.2. Elçilik ve Konsolosluklar ile Uluslararası Kuruluşlara Ait Arazi Ve Arsalar 283
2.1.1.2.2.3. Mezarlıklar 284
2.1.1.2.2.4. Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışında Bulunan Arazi 285
2.1.1.2.2.5. Petrol Boru Hatları ile İlgili Taşınmazlar 289
2.1.1.2.2.6. Toplu Konut İdaresi Başkanlığına Ait Arazi ve Arsalar 290
2.1.2. Emlak Vergisinden Geçici Muaf Olan Yerler 291
2.1.2.1. Bina Vergisinden Geçici Muaf Olan Binalar 291
2.1.2.1.1. Geçici Mesken Muafiyeti 292

2.1.2.1.2. Turizm Teşvik Muafiyeti 296
2.1.2.1.3. Doğal Afet Muafiyeti 300
2.1.2.1.4. Fuar, Sergi ve Panayır Binaları Muafiyeti 304
2.1.2.1.5. Kalkınmada Öncelikli Yerlerdeki Sınaî Tesis Muafiyeti 304
2.1.2.1.6. Organize Sanayi Bölgeleri ile Sanayi ve Küçük Sanat Sitelerindeki Binalar 304
2.1.2.2. Arazi Vergisinden Geçici Muaf Olan Arazi Ve Arsalar 309
2.1.2.2.1. Yeniden Orman Haline Getirilmek İçin Ağaçlandırılan Araziler 309
2.1.2.2.2. Islah Tedbirleriyle Yeniden Tarıma Elverişli Hale Getirilen Araziler 312
2.1.2.2.3. Yeniden Ağaçlık, Meyvelik, Bağ ve Bahçe Meydana Getirilen Araziler 313
2.1.2.2.4. Organize Sanayi Bölgeleri İçin İktisap Olunduğu veya Bu Bölgelere Tahsis Edildiği Kabul Edilen Arazi 317
2.2. Emlak Vergisi Kanunu İle Atıfta Bulunulan Özel Kanun Hükümleri Gereğince Uygulanacak Olan Muafiyetler 320
2.2.1. 1606 Sayılı Kanunla Tanınan Muaflıklar 321
2.2.2. 244 Sayılı Kanun Gereğince Yapılan Milletlerarası Antlaşmalarla Tanınan Muaflık ve İstisnalar 322
2.3. Diğer Bazı Özel Kanunlarda Yer Alan Muafiyet Hükümleri 323
2.3.1. Kooperatifler ve Birliklerinin Hizmet Binaları Dışındaki Taşınmazlarının Emlak Vergisinden Muafiyeti Hususu 325
2.3.2. Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yapılacak Yatırımlara Tahsisli Arsa ve Arazilerde Emlak Vergisi Muafiyeti 328
2.3.3. Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonu İle Vakıflarına Ait Taşınmazların Emlak Vergisi Muafiyeti 329
2.3.4. Sosyal Güvenlik Kurumu'na Ait Taşınmazların Emlak Vergisinden Muafiyeti 330
2.3.5. Serbest Bölgelerde Bulunan Taşınmazların Emlak Vergisinden Muafiyeti 331
2.3.6. Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumuna Ait Verici ve Aktarıcı Binalarının Muafiyeti 332
2.3.7. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na Ait Taşınmazların Emlak Vergisinden Muafiyeti 333
2.3.8. Yüksek Öğretim Kurumlarına Ait Taşınmazların Emlak Vergisinden Muafiyeti 334
2.3.9. Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Teşvik Belgeli Yatırımlarla İlgili Emlak Vergisi Muafiyeti 335
2.3.10. Hazineden Satın Alınan Taşınmazların Emlak Vergisinden Geçici Muafiyeti 335
2.3.11. Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yönetiminin Emlak Vergisinden Muafiyeti 337
2.3.12. Organize Sanayi Bölgeleri Tüzel Kişiliklerine Ait Taşınmazların

Emlak Vergisinden Muafiyeti 339
2.3.13. Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşlarının Emlak Vergisinden Muafiyeti Hususu 340
2.3.14. Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıklarının Emlak Vergisinden Muafiyeti 341
2.3.15. Boğaziçi'ndeki Taşınmazların Emlak Vergisi Muafiyeti 348
2.3.16. İmar Programına Alınan Kamulaştırma Yapılacak Alanların Emlak Vergisi Ödemesinin Durdurulması 351
2.3.17. Bazı Kanunlarda Muafiyet Hükmü Öngörülen Kurumlara İlişkin Vergi Muafiyetleri Dolayısıyla Söz Konusu Olan Emlak Vergisi Muafiyetleri 355
2.4. Muafiyetlerde Bildirim ve Hükümleri 358
3. Emlak Vergisinde Arazi Vergisi İstisnası 360
3.1. Arazi Vergisine İlişkin Özel Bir İstisna Uygulaması 361
3.2. Toplam Vergi Değerinden Müstesna Tutulan Miktar 362
3.3. İstisnada Bildirim ve Hükümleri 362
4. Emlak Vergisinde İndirimli Bina (Mesken) Vergisi Uygulaması 363
4.1. İndirimli Bina Vergisinden Yararlanma Şartları 364
4.1.1. İndirim Uygulanacak Binaya İlişkin Şartlar 364
4.1.1.1. İndirimli Vergi Uygulamasının Konusu Yalnızca Binalardır 364
4.1.1.2. Bina, Türkiye Sınırları İçinde Olmalıdır 365
4.1.1.3. Bina, Mesken (Konut) Olmalıdır 365
4.1.1.4. Mesken, Mükellefin Türkiye Sınırları İçindeki Tek Taşınmazı Olmalıdır 367
4.1.1.5. Meskenin Brüt Alanı, 200 m^2'yi Geçmiyor Olmalıdır 369
4.1.1.6. Muayyen Zamanlarda Değil Sürekli Kullanılan Bir Mesken Olmalıdır 371
4.1.1.7. Meskende Bizzat Oturulması Şart Değildir 371
4.1.1.8. Mükellefin Kısmen veya Tamamen Maliki, İntifa Hakkı Sahibi ya da Malik Gibi Tasarrufta Bulunanı Olduğu Bir Mesken Olmalıdır 374
4.1.2. İndirim Uygulanacak Mükellefler ve Şartları 374
4.1.2.1. Hiçbir Geliri Olmayanlar İçin Sıfır Oranlı Bina Vergisi 376
4.1.2.2. Sosyal Güvenlik Kurumu Aylıklarından Başka Geliri Olmayanlar İçin Sıfır Oranlı Bina Vergisi 382
4.1.2.3. Gaziler ile Şehit Dul ve Yetimleri İçin Sıfır Oranlı Bina Vergisi 385
4.1.2.4. Özürlüler İçin Sıfır Oranlı Bina Vergisi 386
4.2. İndirimli Emlak Vergisinde Bildirim ve Hükümleri 388
4.2.1. İndirimden Yararlanabilmek İçin Bildirimde Bulunmak Şartı 388
4.2.2. Bildirimde Verilecek Belgeler 389
4.2.3. Bildirim Öncesi Döneme İlişkin Geriye Dönük İndirim Uygulaması 390
4.2.4. Şartların Kaybedilmesi Halinde Bildirim Mecburiyeti 392
5. Kısıtlılık ve Kısıtlı Emlak Vergisi Uygulaması 393
5.1. Emlak Vergisi'nde Kısıtlılık Kavramı 394
5.2. Emlak Vergisinde Kısıtlılık Uygulaması 395

5.3. Kısıtlılık Uygulamasının İstisnası: Kanun'un 9 ve 19'uncu Maddeleri 396
5.4. Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik Hükümlerindeki Kısıtlılığın Kapsamı 399
5.4.1. Kısıtlılığın İmar Planları ve İmar Programları ile İlişkisi 400
5.4.1.1. İmar Planı ve İmar Programı Kavramları 401
5.4.1.2. Kısıtlılığa Esas İmar Planları 403
5.4.1.3. İmar Planının Yargı Kararıyla İptal Edilmesi Halinde Kısıtlılık 404
5.4.2. Kısıtlılık İle Kamulaştırma İlişkisi 405
5.4.2.1. Kamulaştırma Kavramı 406
5.4.2.2. Kamulaştırma Programına Alınan Taşınmazlarda Kısıtlılık 407
5.4.2.2.1. İmar Planı Öncesi Dönem 408
5.4.2.2.2. İmar Planı ile İmar Programı Arasındaki Dönem 408
5.4.2.2.3. İmar Programına Alınma ile Kamulaştırma Arasındaki Dönem 409
5.4.2.2.4. Kamulaştırma Sonrası Dönem 411
5.4.2.2.5. Kamulaştırma Yapılmaksızın El Konulan Taşınmazların Emlak Vergisi 412
5.4.3. Yönetmelikte Yer Alan Kısıtlılık Halleri 413
5.4.3.1. İnşaat, Esaslı Değişiklik ve İlaveler Yapılmasına İzin Verilmeyen Arsa ve Binalar 414
5.4.3.2. Yalnızca Geçici İnşaat Yapılmasına İzin Verilen Arsalar 417
5.4.3.3. Kültür veya Tabiat Varlığı Olarak Tescil Olunan Arsa Ve Araziler 418
5.4.3.4. Maliye Bakanlığınca Kısıtlılığı Kabul Edilen Binalar 420
5.4.3.5. Yönetmelikte Öngörülen Kısıtlılık Süreleri 421
5.5. Kısıtlılıkta Bildirim ve Hükümleri 422
5.6. Kısıtlılığın Sona Ermesi ve Tecil Edilen Verginin Ödenmesi 425

Dokuzuncu Bölüm
Tebligat 429
1. Tebligat 429
1.1. Tebligat Kavramı 429
1.2. Tebliğin Önemi 430
1.3. Tebligatla İlgili Kanuni Düzenlemeler 435
1.3.1. Vergi Usul Kanunu'nda Tebliğ 436
1.3.2. Tebligat Kanunu'nda Tebliğ 437
1.3.3. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Tebliğ 438
1.3.4. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Tebliğ 438
1.4. Emlak Vergisinde Tebliğ Konuları 439
1.5. Tebliğ Yapılacak Kişiler 441
1.5.1. Gerçek Kişilere Tebliğ 442
1.5.1.1. Muhatabın (Mükellef veya Sorumlu) Kendisine Tebliğ 442
1.5.1.2. Kanuni Temsilcilere Tebliğ 443

1.5.1.3. Umumi Vekile Tebliğ 445
1.5.1.4. Mükellefin İkametgâh Adresinde Bulunanlara veya İşyerinde Çalışanına Tebliğ 447
1.5.1.5. Mirasçılara Tebliğ 451
1.5.1.6. Askerlik Görevinde Bulunanlara Yapılacak Tebliğ/Vasıtalı Tebliğ 453
1.5.1.7. Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ 453
1.5.2. Tüzel Kişilere Tebliğ 454
1.5.3. Kamu Kurumlarına Tebliğ 458
1.6. Tebliğ Yapılacak Adres 458
1.7. Tebliğ Usulleri 461
1.7.1. Posta ile Tebliğ 461
1.7.1.1. Tebliğ Evrakının Teslimi 462
1.7.2. Memur Vasıtasıyla Tebliğ 463
1.7.3. Dairede veya Komisyonda Tebliğ 465
1.7.4. İlanen Tebliğ 466
1.7.5. Elektronik Ortamda Tebliğ 472
1.7.6. Kapıya Asmak (Talik) Suretiyle Tebliğ Hususu 473
1.7.7. Tebliğ Yerine Geçen İşlemler 474
1.8. Hatalı Tebliğler ve Tebliğin Geçersiz Sayılacağı Haller 475
1.8.1. Tebliğ Evrakında Hata 476
1.8.2. Tebliğ Usulünde Hata 476
1.9. Tebligatla İlgili Sorumluluk ve Yaptırımlar 479
1.9.1. Tebligat Memurlarının Sorumlulukları 479
1.9.2. İlgililere Yönelik Yaptırımlar 481

Onuncu Bölüm

Yoklama 483

1. Tanım ve Amaç 483
2. Yoklama Yapmaya Yetkili Kişiler ve Yetkileri 484
3. Yoklama Sonucu ve Yoklama ile İlgili Dikkat Edilecek Hususlar 485
3.1. Yoklama Fişi Tutulması 485
3.2. Yoklama ile İlgili Olarak Dikkat Edilecek Hususlar 486
4. Emlak Vergisinde Yoklama Yapılacak Durumlar 491
4.1. İndirimli Bina Vergisi ve Geçici Mesken Muaflığı Uygulanacak Binaların Tespitinde 492
4.2. Binaların Kullanılmaya Başlanıldığının Tespitinde 492
4.3. Bina İnşaat Türünün ve Taşınmazın Niteliğinin Tespitinde 492
4.4. Arsa Sayılacak Arazilerin Tespitinde 493
4.5. Beyan Dışı Bırakılan Taşınmazların Tespitinde 493
4.6. Kısıtlılık veya Muafiyet Taleplerinde Taşınmazın Durumunun Tespitinde 493
4.7. Birden Fazla Cadde veya Sokağa Cephesi Olan Taşınmazın Vergisinde

Hangi Cadde veya Sokağın Esas Alınacağının Tespitinde 494

Onbirinci Bölüm
Vergi Kabahatleri ve Cezaları 495
1. Genel Olarak Vergi Suç ve Kabahatleri 495
2. Kabahatlerde Ceza Muhatabı 496
3. Kabahatin Tespiti ve Ceza Kesme Yetkisi 498
4. Emlak Vergisi Bakımından Vergi Kabahat ve Suçları ile Cezaları 498
4.1. Usulsüzlük ve Cezası 498
4.2. Vergi Ziyaı ve Cezası 501
4.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali ve Cezası 503
4.4. Mükellefin Özel İşlerini Yapan Memurlara Uygulanacak Ceza 504
5. Tek Fiille Birden Fazla Kabahatin İşlenmesi 505
6. Birden Fazla Eylemle Birden Fazla Kabahatin işlenmesi 506
7. Tekerrür 506
8. Cezaya Engel Haller 507
8.1. Yanılma 507
8.2. Mücbir Sebep 508
9. Cezaların Ödenme Süresi ve İndirim 508
10. Cezalarda Zamanaşımı Süresi 509
11. Vergi Cezalarında Hatalar 510

Onikinci Bölüm
Tahsilât 511
1. Emlak Vergisinde Tahsilât 511
2. Ödeme 513
2.1. Emlak Vergisinin Ödeme Aşamasına Gelmesi 514
2.2. Ödeme Zamanı ve Ödeme Süreleri 514
2.2.1. Ödeme Süreleri / Zamanı 514
2.2.2. Ödeme Sürelerinin Uzaması 515
2.2.2.1. Mücbir Sebeplerle Sürenin Uzaması 516
2.2.2.2. Ölüm Halinde Sürenin Uzaması 516
2.2.2.3. Mühlet Verilmesi Suretiyle Sürenin Uzaması 517
2.2.3. Özel Ödeme Süreleri / Zamanları 517
2.2.3.1. Kısıtlı Taşınmazlarda Ödeme Süresi 517
2.2.3.2. İkmalen ve İdarece Tarh Olunan Vergilerde Özel Ödeme Süresi 519
2.2.3.3. Vergi Mahkemesinde Dava Açılan Vergilerde Özel Ödeme Süresi 520
2.2.3.4. Memleketi Terk ve Ölümle Mükellefiyetin Sona Ermesi Halinde Özel Ödeme Süresi 521
2.2.3.5. Maliye Bakanlığınca Belirlenen ve Mücbir Sebep Hali İlan Edilen Yerlerde Ödeme Süresi 521

2.2.3.6. Uzlaşma Halinde Ödeme Süresi 522
2.2.3.7. Pişmanlık Halinde Ödeme Süresi 522
2.2.3.8. Taksit Süresinden Önce veya Sonra Ödeme 522
2.2.3.9. Cezalarda Ödeme Süresi 523
2.2.3.10. Tecil Edilen Vergilerde Ödeme Süresi 523
2.3. Zamanında Ödeme Yapılmaması 523
3. Tahsil 524
3.1. Vergi Alacaklarının Korunmasına Yönelik Hükümler 525
3.1.1. Teminat Hükümleri 526
3.1.2. Şahsi Kefalet 527
3.1.3. İhtiyati Haciz 528
3.1.4. İhtiyati Tahakkuk 530
3.1.5. Emlak Vergisinin Öncelik Hakkı 531
3.1.6. İptal Davası Açılması 533
3.1.7. Ortaklığın Feshini İsteme 536
3.1.8. Özel Sorumluluk Halleri 537
3.1.8.1. Tasfiye Halinde Görevlilerin Sorumlulukları 537
3.1.8.2. Limited Şirket Borçlarından Sorumluluk 538
3.1.8.3. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu 538
3.1.8.4. Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Hallerinde Sorumluluk ... 541
3.1.8.5. Elbirliği Mülkiyetinde Sorumluluk 542
3.1.8.6. Yeni Malikin Sorumluluğu 542
3.2. Cebren Tahsil Öncesi Yapılması Gereken İşlemler 542
3.2.1. Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı 543
3.2.1.1. Gecikme Faizi 546
3.2.1.2. Gecikme Zammı 550
3.2.2. Ödeme Emri Tebliği 553
3.2.3. Mal Bildiriminde Bulunma 556
3.3. Süresinde Ödenmeyen Vergi Borçlarının Cebren Tahsili ve Yöntemleri 558
3.3.1. Teminatların Paraya Çevrilmesi veya Kefilin Takibi 559
3.3.2. Vergi Borcundan Dolayı Borçlunun Mallarının Haczi 560
3.3.2.1. Haczin Neticeleri 563
3.3.2.2. Haczedilemeyen Mallar 564
3.3.2.3. Malların Haczi ve Satışı 568
3.3.2.3.1. Menkul Malların Haczi 568
3.3.2.3.2. Menkul Malların Satışı 572
3.3.2.3.3. Gayrimenkul Malların Haczi 573
3.3.2.3.4. Gayrimenkul Malların Satışı 573
3.3.2.4. Aciz Hali 578
3.3.3. İflas Yoluyla Takip ve Konkordato 578
4. Vergi Tahsilâtında Diğer Hususlar ve Alacağın Ortadan Kalkması 579
4.1. Tecil 579

4.2. Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması 582
4.3. Tahsil Zamanaşımı 583
4.4. Terkin 583
4.4.1. Doğal Afet Nedeniyle Terkin 583
4.4.2. Tahsil İmkânsızlığı Nedeniyle Terkin 584
4.4.3. Yargı Kararıyla Terkin 585
4.4.4. Vergi Hatası Nedeniyle Terkin 585
4.5. Tahakkuktan Vazgeçme 585
4.6. Haksız Tahsil Edilen Vergilerin Red ve İadesinde Faiz Konusu 585
4.6.1. 14-05-2012 Tarihine Kadar Fazla veya Yersiz Olarak Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz 587
4.6.2. 15-06-2012 Tarihinden Sonra Fazla veya Yersiz Olarak Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz 590
4.7. Emlak Vergisinde Mahsup 591
4.8. Vergi Affı 592

Onüçüncü Bölüm
Zamanaşımı 595
1. Zamanaşımı 595
2. Zamanaşımının Durması ve Kesilmesi 597
2.1. Zamanaşımının Durması 598
2.2. Zamanaşımının Kesilmesi 598
3. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Çeşitleri 599
3.1. Tarh (Tahakkuk) Zamanaşımı 599
3.1.1. Tarh Zamanaşımını Durduran Haller 602
3.1.1.1. Matrah Takdiri İçin Vergi Dairesince Takdir Komisyonuna Başvurulması 602
3.1.1.2. Vergi Dairelerinin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açmaları 603
3.1.1.3. Mücbir Sebep Halinin Ortaya Çıkması 603
3.1.2. Tarh Zamanaşımı Kesen Haller 604
3.2. Tahsil Zamanaşımı 605
3.2.1. Tahsil Zamanaşımını Durduran Haller 606
3.2.1.1. Borçlunun Yabancı Memlekette Bulunması 607
3.2.1.2. Borçlunun Hileli İflas Etmesi 607
3.2.1.3. Terekenin Tasfiyesi Dolayısıyla Borçlu Hakkında Kovuşturma Yapılmamasına İmkân Bulunmaması 607
3.2.2. Tahsil Zamanaşımını Kesen Haller 607
3.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Zamanaşımı 608
3.4. Vergi İadesinde (Geri Ödemede) Zamanaşımı 611

3.5. Ceza Kesmede Zamanaşımı 613
3.5.1. Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin Durması 614
3.5.2. Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi 615
4. Zamanaşımının Sonuçları 615
Ondördüncü Bölüm
Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü 619
1. Genel Olarak 619
2. Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözümü 620
2.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi 621
2.1.1. Emlak Vergisinde Vergi Hataları 622
2.1.1.1. Hesap Hataları 623
2.1.1.1.1. Matrah Hataları 623
2.1.1.1.2. Vergi Miktarında Hatalar 625
2.1.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması 626
2.1.1.2. Vergilendirme Hataları 627
2.1.1.2.1. Mükellefin Şahsında Hata 627
2.1.1.2.2. Mükellefiyette Hata 628
2.1.1.2.3. Mevzuda Hata 630
2.1.1.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata 632
2.1.2. Vergi Hatalarının Tespiti 633
2.1.2.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması veya Görmesi 633
2.1.2.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Neticesinde Hatanın Görülmesi 634
2.1.2.3. Hatanın Teftiş Sırasında Meydana Çıkarılması 634
2.1.2.4. Mükellefin Müracaatı 635
2.1.3. Düzeltme Usulü 635
2.1.4. Şikâyet Yolu ile Müracaat 639
2.1.5. Düzeltmeye Konu Edilemeyecek İşlemler 643
2.1.6. Düzeltme Zamanaşımı Süresi 648
2.2. Uzlaşma 649
2.2.1. Genel Olarak Uzlaşma 649
2.2.2. Uzlaşma Şekilleri 649
2.2.3. Yasal Düzenleme 650
2.2.4. Uzlaşma Konuları ve Nedenleri 651
2.2.5. Emlak Vergisinde Uzlaşma Yetkisi ve Kapsamı 653
2.2.6. Uzlaşma Komisyonu 654
2.2.7. Uzlaşma Talebi 655
2.2.7.1. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi 657
2.2.7.2. Uzlaşma Görüşmeleri 657
2.2.8. Uzlaşmanın Gerçekleşmesi 659
2.2.9. Dava Yoluna Gidilmesi 665

2.2.10. Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi ve Cezaların Ödeme Süresi 668
2.3. Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması 669
3. Emlak Vergisinde Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü 671
3.1. Genel Olarak Vergi Davaları 671
3.2. Yargılama Usulü 671
3.3. Emlak Vergisi Davalarında Taraflar 672
3.4. Dava Açma Süresi 675
3.4.1. Genel Dava Açma Süresi 675
3.4.2. Emlak Vergisi Tarhiyatına Karşı Özel Dava Açma Süresi 677
3.4.3. İhbarnameye Karşı Dava Açma Süresi 682
3.4.4. Düzeltme ve Şikâyet Taleplerinin Reddi Halinde Dava Açma Süresi 683
3.4.5. Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi Halinde Dava Açma Süresi 685
3.4.6. Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açma Süresi 685
3.4.7. İnşaat Birim Maliyeti Tebliği Aleyhine Dava Açma Süresi 686
3.4.8. Tahsilât İşlemlerine Karşı Özel Dava Açma Süreleri 686
3.4.8.1. Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi 686
3.4.8.2. İhtiyati Haciz İşlemine Karşı Dava Açma Süresi 687
3.4.8.3. Haciz İşlemine Dava Açma Süresi 688
3.4.8.4. Satış İşlemine Karşı Dava Açma Süresi 688
3.5. Davanın Açılması 688
3.5.1. Dava Dilekçesinin Şekli ve Unsurları 689
3.5.2. Dava Dilekçesi'nin Verilebileceği Yerler 690
3.5.3. Dilekçe Alınması Üzerine Yapılacak İşlemler 692
3.5.4. Bir Dilekçe ile Birden Çok Vergi İşlemine Karşı Dava Açılması 693
3.5.5. Yürütmeyi Durdurma Talebi 694
3.5.6. Duruşma Talebi 694
3.5.7. Keşif ve Bilirkişi İncelemesi Talebi 695
3.6. Bağlantılı Davalar 696
3.7. İlk İnceleme 699
3.8. Dava Açılmasının Sonuçları 701
3.8.1. Zamanaşımı 701
3.8.2. Derdestlik 702
3.8.3. Hüküm Verme Zorunluluğu 702
3.8.4. Talep ve Savunmanın Sınırlandırılması 702
3.8.5. Yürütmenin Durdurulması 703
3.8.5.1. Yürütmeyi Durdurma Kararına İtiraz 706
3.8.5.2. Yürütmeyi Durdurma Kararının Sonuçları 707
3.8.5.3. Yürütmeyi Durdurma Kararının Yerine Getirilmemesinde Sorumluluk ... 707
3.9. Cevap Dilekçesi, İkinci Dilekçe ve İkinci Cevap Dilekçesi 708
3.10. Duruşma 709
3.11. Re'sen Araştırma İlkesi 710

3.12. Deliller, Keşif ve Bilirkişi İncelemesi 711
3.13. Karar 714
3.14. Kararların Sonuçları 715
3.15. Kanun Yolları 718
3.15.1. İtiraz 718
3.15.2. Temyiz 719
3.15.2.1. Temyiz Mercii ve Süresi 719
3.15.2.2. Temyiz Nedenleri 719
3.15.2.3. Temyiz Yoluna Başvurma 720
3.15.2.4. Temyiz Neticesinde Verilen Kararlar 722
3.15.3. Karar Düzeltme 723
3.15.4. Kanun Yararına Temyiz 723
3.15.5. Yargılamanın Yenilenmesi 724
3.16. Emlak Vergisi Bakımından Söz Konusu Olabilecek Davalar 725
3.16.1. Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açılması 726
3.16.2. İnşaat Birim Maliyeti Tebliği Aleyhine Dava Açılması 734
3.16.3. Mükellefiyet Tesisine Karşı Dava Açılması 736
3.16.4. Tarhiyata Karşı Dava Açılması 738
3.16.5. Muafiyet, Kısıtlılık, İstisna ve İndirim'den Kaynaklanan İşlemlere Dava Açılması 739
3.16.6. Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi Durumunda Dava Açılması 740
3.16.7. İhbarnameye Karşı Dava Açılması 740
3.16.8. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması 741
3.16.9. İhtirazi Kayıtla Ödenen Vergilerin İadesi İçin Dava Açılması 745
3.16.10. İhtiyati Haciz İşlemine Karşı Dava Açılması 746
3.16.11. Haciz İşlemine Karşı Dava Açılması 747
3.16.12. Satış İşlemlerine Karşı Dava Açılması 749
3.16.13. Diğer İşlemlere Karşı Dava Açılması 749
3.17. Uygulamada Sık Karşılaşılan ve Dava Sonucuna Etki Eden Emlak Vergisine İlişkin Uygulama Hataları 750
3.17.1. Usul Hataları 750
3.17.2. Esas Hataları 751
3.17.3. Mahkeme Kararlarının Uygulanmasında Yapılan Hatalar 752
3.17.4. Uygulama Hatalarının Düzeltilmesi İçin Yapılması Gereken Çalışmalar 753
3.17.4.1 Danışmanlık Hizmetlerinin Yürütülmesi 753
3.17.4.2. Mükelleflerin Aydınlatılması 753
3.17.4.3. Evrak ve Formların Düzenlenmesi ve Muhafazası 754
3.17.4.4. Zamanaşımı Durumlarına İlişkin İşlem Tesis Edilmesi 754
3.17.4.5. Personelin Eğitimi 754

Emlak Vergisi İle İlgili Mevzuat 755
Kaynakça 787

Birinci Bölüm

Vergi Hukuku ve Emlak Vergisi

1. Vergi ve Vergi Hukuku

1.1. Verginin Tanımı ve Unsurları

1. Vergi, devlet tarafından egemenlik gücüne dayanılarak, kamu hizmetlerini karşılamak üzere, mali, ekonomik, toplumsal ve siyasi amaçlarla, gerek bireyler gerekse kurumlardan ekonomik durumlarına göre ve doğrudan karşılığı olmaksızın, kanunların belirlediği şekilde ve hukuki zorlama ile alınan parasal ödemedir. Vergi, Anayasada yer alan ve herkesin ödeme gücüne göre yerine getirmekle yükümlü olduğu bir görevdir.

2. Vergide iki taraf bulunmaktadır. Bir tarafta vergiyi alan devlet; diğer tarafta vergi yükümlüsü birey ve kurumlar yer almaktadır. Vergiyi düzenleyen hukuk kuralları; bir başka ifadeyle, kişilerle devlet arasında vergi ilişkisinden doğan vergi ödevinin niteliği, doğması ve tahsili gibi hususları düzenleyen kuralların bütünü, *Vergi Hukuku* olarak adlandırılmaktadır. *Vergi hukuku*, devlet ile kişiler arasındaki ilişkiyi düzenleyen hukuk kurulları olduğundan, *Kamu Hukuku*nun bir dalıdır.

3. Modern devletlerde, devlet gücünü elinde bulunduran kişilerin istek ve arzularına göre vergi alınmaması, vergilerin hukuki bir esasa dayandırılması, bir başka ifadeyle kanunla alınması esastır. Bu aynı zamanda *Hukuk Devleti* olmanın bir gereğidir. *Hukuk devleti*nde, kanunlarla, bir yandan vergi taraflarına bir takım yükümlülükler yüklenirken diğer yandan da vergi adaletinin sağlanması amacıyla haklar tanınarak vergi dolayısıyla ortaya çıkan karşılıklı hak ve ödevler hukuki güvence altına alınmaktadır.

3.1. Vergi, Hukuk Devleti olmanın gereğince, kanunlara uygun olarak alınır. Bu nedenle vergide, *kanunilik ilkesi* geçerlidir.

3.2. Vergilerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi konusunda yetkili organ, *yasama organı*dır. Yasama organı bu yetkisini kanunlar yoluyla kullanır. Yasama organınca kamu tüzel kişilerine yetki verilmediği sürece, bunlar tarafından vergi alma yetkisi kullanılamaz. Kanunlarla, bir kısım vergiler yönünden genel idare, bir kısım vergiler yönünden ise mahalli idareler yetkili kılınmıştır.

4. Devlet egemenlik hakkına dayanarak vergilerle ilgili kanunlar çıkarmakta ve bu kanunlara dayanarak vergi toplamaktadır. Nitekim devletin çeşitli kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için mali kaynaklara ihtiyacı olduğu açıktır. İşte bu ihtiyaçların temin edebilmesindeki en önemli kaynak vergilerden oluşmaktadır.

4.1. Vergi her ne kadar egemenlikten kaynaklansa da vergi alınmasında birtakım mali, ekonomik, toplumsal ve siyasi amaçlar gözetilmektedir. Yasama organı tarafından bir vergi yükümlülüğünün tesisinde bu amaçlar önemli roller oynamaktadır. Bu amaç bir yandan da vergi mükellefinin belirlenmesinde önem taşımaktadır. Zira vergi alınırken, mükelleflerin durumları ile gözetilen amaç arasında denge kurulur.

5. Bu açıklamalardan da görüleceği üzere verginin, kendine has ve diğer kamu gelirlerinden ayrılan özellikleri bulunmaktadır. Esasen, kamu gelirlerinin önemli kısmını vergiler oluşturmakla birlikte, diğer kamu gelirleri ile vergiler arasındaki farklardan kaynaklanan ayrım, pratik birçok sorunun çözülmesinde yardımcı olmaktadır. Bu bakımdan vergiler; bir hizmetin karşılığı olan harçlardan, harcamalara katılma paylarından ve bir faaliyete izin vermenin karşılığı olan resimlerden farklıdırlar. Vergi devletin egemenliğinin doğasından kaynaklanan bir yükümlülüktür. Devletin, alınan vergilerin karşılığında mükelleflere, doğrudan bir hizmette bulunma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Her ne kadar alınan vergilerin topluma dönüşümü kamu hizmeti şeklinde oluyorsa da vergi ile harç, resim ve benzeri diğer kamu gelirleri arasındaki temel ayrım, bu özel hizmet karşılığının bulunmamasından kaynaklanmaktadır.[1]

6. Vergi konusunda mükelleflerin başkaca yükümlülükleri bulunmasının yanında temel yükümlülük, verginin para olarak ödenmesidir. Vergi mükelle-

---

1 Ancak, vergi ile harç, resim ve benzeri diğer kamu gelirleri arasındaki bir hizmetin karşılığı olup olmamasına ilişkin ayrım temel bir ölçü olmakla birlikte, bazı vergilerin nitelikleri bakımından, *hizmet karşılığı olarak alınmış olması ölçüsü* gözetilmektedir. Nitekim, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 07.11.2009 tarih ve E:2000/1495, K:2002/4475 sayılı kararı; *2863 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinde yazılı olan muafiyetin taşınmazların aynından doğan vergileri kapsadığı, oysa çevre temizlik vergisinin konusunu çevrenin kirletilmesi olgusu teşkil ettiği, mükellefinin ise taşınmazların kullanıcıları olduğu, bu verginin sözü edilen muafiyet kapsamındaki vergilerle benzerliğinin bulunmadığı* belirtilerek, çevre temizlik vergisinin niteliği bakımından hizmet karşılığı alınma ölçüsünün gözetilmesi yönündedir.

finin vergisini ödememesi durumunda, kamu idaresi vergiyi hukuki cebir kullanarak tahsil eder.

7. Genel çerçevede, yer verdiğimiz bu tanımlardan yola çıkarak verginin unsurlarının kısaca şunlar olduğu söylenebilir:

1) Vergi devlet veya yetki verdiği kamu kuruluşlarınca alınır.

2) Vergi kamusal ihtiyaçların giderilmesi amacıyla alınır.

3) Vergi hukuk kurallarına göre ve hukuki zora dayanılarak alınır.

4) Vergi karşılıksız alınır.

5) Vergi iktisadi bir değerdir.

1.2. Vergi Türleri

8. Vergi türleri çeşitli sınıflandırmalara göre belirlenmektedir. Vergiler; konusuna, kaynağına, yetkili idareye göre sınıflandırılabileceği gibi başka ayrımlara da tabi tutulabilmektedir.

8.1. Temel ayrım, verginin kaynağına göre yapılmaktadır. Buna göre vergiler, *gelir* üzerinden alınan vergiler, *servet* üzerinden alınan vergiler ve *harcamalar* üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmaktadır.[2] *Emlak Vergisi*, bina, arsa ve araziden oluşan, servet üzerinden alınan bir vergidir.

8.2. Vergilendirmeye yetkili idareye göre de vergi türleri sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmada, merkezi yönetim vergileri ve mahalli idare vergileri ayrımı yapılabilir. Bu ayrıma göre ise *Emlak Vergisi*, mahalli idare vergileri içerisinde yer almaktadır.

1.3. Vergiye İlişkin Temel İlkeler

9. Vergi hukuku, normatif bir hukuk dalı olması nedeniyle bir ilkeler ve kurallar bütünüdür. Vergiye ilişkin kurallar bu temel ilkelere göre şekillenir. Hukuki yapıyı belirleyen en üst pozitif hukuk normu olması dolayısıyla, Anayasada vergi hukuku bakımından yer alan ilkeler belirtilmelidir.

10. Türk hukuk mevzuatında vergiye ilişkin açıkça herhangi bir tanım yapılmamıştır. Ancak vergiyle ilgili temel çerçeve, 1982 Anayasasının *"Vergi Ödevi"* başlıklı 73'üncü maddesinde yer alan: "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istis-*

---

2 Gelir üzerinden alınan vergilere gelir vergisi ve kurumlar vergisi; harcamalar üzerinden alınan vergilere katma değer vergisi, gümrük vergisi ve özel tüketim vergisi; servet üzerinden alınan vergilere ise motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi örnek olarak verilebilir (Akdoğan, 2009:178).

nalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" hükmü ile belirlenmiştir. Anayasanın bu hükmünden yararlanılarak vergi, kamu giderlerinin karşılanması için herkese mali gücüne göre ödeme yapması konusunda kanunlarca getirilen yükümlülüktür, şeklinde tanımlanabilir.

11. Bu çerçevede, Anayasanın söz konusu maddesinden hareketle Türk Hukukunda vergiye ilişkin şu temel ilkelere açıkça yer verildiği söylenebilir:

1) Vergi herkesten,[3] mali gücüne göre alınır.[4]

2) Vergi kamu giderlerini karşılamak üzere alınır.[5]

3) Vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılması sosyal amaçtır.[6]

4) Vergide kanunilik ilkesi geçerlidir.[7]

5) Bakanlar Kurulu'na vergi konusunda yetki verilebilir.[8]

---

3 Herkesten vergi alınması; vergi alınırken, toplumun bireyleri arasında hiçbir ayırım yapılmamasını ifade etmekte olup "*Genellik İlkesi*" olarak adlandırılmaktadır.

4 Bireylerin genel vergi yüküne, kendi ödeme güçlerine göre katılmaları, "*Vergilemede Eşitlik İlkesi*" olarak adlandırılmaktadır. Anayasada yer alan "sosyal hukuk devleti" tanımlaması da verginin mali güce göre alınması ilkesine dayanak oluşturmaktadır. Bu ilke özellikle farklı oran uygulamaları ve vergi uygulamalarında toplumun güçsüz kesimlerinin gözetilmesi yönünde kendini göstermektedir. Nitekim **Anayasa Mahkemesi**'nin 23.05.1972 tarih ve 2/28 sayılı kararında; sosyal devlet; "*güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak, gerçek eşitliği ve dolayısıyla toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet*" olarak tanımlanmaktadır.

5 Bu ilke; vergi alınmasındaki temel nedenin kamu giderlerine kaynak sağlamak olduğunu, vergilerin sadece kamu gideri niteliğindeki giderlere harcanabileceğini, kamu giderlerinin de esas itibariyle vergi gelirleriyle karşılanmasının hedeflendiğini belirten bir ilkedir.

6 **Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu**'nun 16.07.2001 tarih ve E:1999/3, K:2001/3 sayılı; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 20.12.1996 tarih ve E:1996/217, K:1996/420 sayılı ve **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 26.03.1999 tarih ve E:1998/180, K:1999/174 sayılı kararlarında olduğu gibi, daha pek çok mahkeme kararının gerekçesi, *vergide adalet ve eşitlik ilkesine* dayanmaktadır.

7 Bu ilkenin temel sonucu; bir verginin ne üzerinden, ne kadar, ne zaman ve nasıl alınacağının kanun tarafından belirlenmesidir. Bu sayede, bireylerin, takdiri ve keyfi idare uygulamalarından korunması öngörülmüştür. Verginin kanuniliğinin bir diğer ifadesi, kıyas yoluyla vergileme yapılamayacağıdır. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 26.05.2000 tarih ve E:2000/27, K:2000/188 sayılı ve 08.06.2001 tarih ve E:2001/80, K:2001/224 sayılı gibi kararları bu ilke doğrultusunda verilmiş kararlardır.

8 Bu ilke, esas itibariyle Verginin Kanuniliği ilkesinin istisnası niteliğinde bir ilke olarak Anayasa'da yer almaktadır. Bakanlar Kurulu'na, muaflık, indirim, istisna ve oranların alt-üst sınırlar içinde belirlenmesi konularında Bakanlar Kurulunun yetkili olması, Verginin Kanuniliği İlkesinin tek istisnası olarak görülse de, bu yetkinin de yine kanunlarla verilmiş olması bakımından esasında mezkûr ilkeyle uyumlu olduğu söylenebilir.

12. Anayasa'da açıkça belirlenen bu ilkelerin yanı sıra, Anayasa'nın, *Başlangıç ve Genel Esaslar* bölümleri ile Anayasa'ya uygun olarak yürürlüğe konulan vergi kanunlarında[9] yer verilen hükümler doğrultusunda; vergi yükümlülüklerinin geriye yürümeyeceği;[10] vergi yükümlülüklerinde kamu yararı, ekonomik koşullar ve haklı neden ilkeleri gözetileceği;[11] olağanüstü vergisel yükümlülüklere ilişkin ilkeler bulunduğu; ekonomik yaklaşım,[12] gerçek durumun vergilendirilmesi, dönemsellik; verginin karşılıksız olduğu[13] ve verginin parasal yükümlülük olduğu ilkelerinin benimsendiği de söylenebilir.

1.4. Vergi İle İlgili Temel Kavramlar

13. Aşağıda kısaca değinilen temel kavramlar, tüm vergiler bakımından geçerlidir. Bu kavramların bilinmesi ve bu kavramlara dikkat edilmesi uygulamada birçok fayda sağlayacaktır.

14. **Verginin Kaynağı:** Verginin kaynağı, verginin alındığı ekonomik kaynaklardır. Emlak vergisinde verginin kaynağını, kişilerin sahip oldukları bina, arsa ve araziler oluşturmaktadır.

15. **Verginin Konusu:** Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve doğrudan veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını teşkil eden ekonomik değer veya servet niteliğindeki unsurlardır. Yani üzerinden vergi alınan her şey verginin

---

9 1982 Anayasasının 11'inci maddesi uyarınca: "*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.*"

10 Bu durum, *"Vergide Hukuki Güvenlik İlkesi"* olarak adlandırılmaktadır. **Örneğin, Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu**'nun 3.7.1989 tarih ve E:1988/5, K:1989/3 sayılı; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 17.4.1998 tarih ve E:1996/276, K:1998/82 sayılı ve **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 29.01.1999 tarih ve E:1998/316, K:1999/169 sayılı kararlarında bu ilke doğrultusunda gerekçe oluşturulmuştur.

11 Farklı durumlarda bulunanlara farklı hükümlerin uygulanması olarak tanımlanabilecek olan bu ilke Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli kararlarında; *Vergilemede eşitlik ilkesi aynı ya da benzer durumda olmayan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergilendirilmesine engel olmadığı gibi farklı nitelikteki gelirlerin farklı vergi sistemine tabi tutulması vergi adaletinin sağlanması yönünden de gereklidir. Vergi yükünün saptanmasında bu ilkelerin gözetileceği kuşkusuzdur* ifadesi ile anlamını bulmaktadır. Bu yöndeki kararlara, **Anayasa Mahkemesi**'nin 25.06.1998 tarih ve E:1996/73, K:1998/41 sayılı kararı örnek olarak verilebilir.

12 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 06.12.1996 tarih ve E:1996/320, K:1996/410 sayılı kararında; *vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan Ekonomik Yaklaşım; yasanın vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır, ifadesi* ile tanımlanmaktadır.

13 Bu ilke, vergi ile ödeyen kişilere geri dönüşünde doğrudan bir bağlantı bulunmamasını; verginin zor kullanılarak alınmasını ve vergi gelirlerinin bireyler arasında yeniden dağıtılmasının ifade etmektedir.

konusudur. Emlak vergisinin konusu da *emlak yani bina, arsa ve arazilerdir.* Verginin ne üzerinden alınacağı kanunlar tarafından belirtilir. Bu verginin kanuniliği ilkesinden kaynaklanmaktadır. Verginin toplanmasına ilişkin hükümler getiren her bir vergi kanunu, aslında aynı zamanda ayrı bir vergi konusunu oluşturmakta ve tanımlamaktadır.

16. **Vergi Mükellefi:** Bu kavram, verginin kanun tarafından gösterilen borçlusunu belirtir. Anayasada, herkesin vergi yükümlüsü olduğu belirtilmişse de vergilere ilişkin her bir kanun, konusu bakımından mükellefi ayrıca belirtmiştir. Emlak vergisinde vergi mükellefi emlakın maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa malik gibi tasarruf edenlerdir.

17. **Vergi Sorumlusu:** Vergi mükellefinin yükümlülüklerini çeşitli nedenlerle yerine getirememesi durumunda, kanunlar tarafından bu yükümlülükleri yerine getirecek sorumlular belirtilmektedir. Mükellefin küçük veya kısıtlı olması, tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan topluluk olması durumunda, vergi kesintisi yapılması durumunda veya bazı memurların sorumlulukları durumunda vergi sorumlusu ile vergi mükellefi farklıdır.

18. **Vergiyi Doğuran Olay:** Vergi konusu olan durumun, mükellef bakımından gerçekleşmesi durumudur. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile mükellefiyet başlar. Bu mükellefiyet olayın gerçekleştiği tarihteki vergi kanunları kapsamındadır ve zamanaşımı da olayın gerçekleştiği tarih dikkate alınarak hesaplanır. Vergi kanunlarında, söz konusu verginin doğumunun neye bağlı olduğu belirtilmektedir (Akdoğan, 2009: 41). Örneğin, bir taşınmaza malik veya intifa hakkı sahibi olarak sahip olunması durumunda emlak vergisi bakımından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş bulunmaktadır.

19. **Vergi Matrahı:** Vergi matrahı, verginin hesaplanması açısından çok önemlidir. Verginin konusu gerçekleşip, mükellef de tespit edildikten sonra verginin hesaplanması gerekmektedir. Vergi konusunun, vergi hesaplanmasına esas olan değer veya miktarına vergi matrahı denilmektedir (Akdoğan, 2009: 42). Matrah *değer esaslı* olabileceği gibi *miktar esaslı* da olabilir. Değer esaslı matrahta vergi hesaplanırken değere bir tarife veya oran uygulanır. Miktar esaslı vergide vergi, oran olarak uygulanmaz; vergi konusunun çeşitli özelliklerine göre vergi miktar olarak belirlenir. Emlak vergisinde matrah, değer esaslıdır. Uygulanacak tarife ve oranlar Emlak Vergisi Kanunu'nda belirtilmiştir.

20. **Vergi Tarhı:** Matrah üzerine kanun tarafından belirlenmiş olan oranın uygulanarak verginin hesaplanmasıdır. Matraha kanun tarafından belirlenen oran ve ölçüler uygulanarak tarh işlemi yapılmakta ve ödenecek vergi, miktar olarak tespit edilmektedir. Tarh idari bir işlemdir (Öncel vd.,2010:89).

21. **Tebliğ:** Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların, yetkili idare tarafından mükellefe yazı ile bildirilmesidir. Vergilendirme sürecinde tarhtan sonra gelen önemli bir aşamadır (Öncel vd.,2010: 103).

22. **Tahakkuk:** Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Tarhiyat işleminin türüne göre tahakkukun gerçekleşmesi değişik şekillerde gerçekleşebilmektedir (Öncel vd.,2010: 108).

23. **Tahsilât:** Verginin ödenmesini ifade etmektedir. Verginin ödemesi, yükümlü tarafından yapılabileceği gibi idare tarafından, cebri yolların kullanılmasıyla da verginin tahsili sağlanabilir. Tahsilât işlemi ile vergi borcu ortadan kalkar (Öncel vd.,2010: 108).

24. **Muafiyet ve İstisna:** Kanunlar, bazı kimselerin vergiden muaf ve bazı konuların vergiden istisna tutulduğuna dair düzenlemeler içerebilir. Muaflık ve istisnalar çeşitli şartlara ve sürelere bağlanabilir. Muafiyet ve istisnadan bahsedebilmek için kişi veya konunun vergi kapsamında olması ancak bazı nedenlerden dolayı muaf ve istisna tutulmuş olmaları gerekmektedir (Akdoğan, 2009:48). Emlak vergisi yönünden birçok daimi veya geçici muaflık ve istisnalar mevcuttur.

25. **Vergi Mahsubu:** Önceden herhangi bir nedenle ödenmiş verginin sonraki vergilerden indirilmesidir.

26. **Vergi İadesi**: Alınmaması gereken veya fazla alınan verginin yahut bazı vergilerde bir takım şartların gerçekleşmesi durumunda verginin mükellefe geri verilmesidir.

1.5. Vergi Hukukunun Kaynakları

27. Hukuk literatüründe kaynak tanımlaması, olaylara uygulanması gereken hüküm ve kuralları ihtiva eden belgeler (Aksoy,1996:11) ile doktrin olarak ifade edilen bilim adamlarının konuyla ilgili ileri sürdükleri görüşleri içermektedir. Bir hukuk dalı incelenirken, olaylara hangi hukuk kurallarının hangi çerçevede uygulanacağının belirlenmesi bakımından önem arz etmesi nedeniyle, öncelikle kaynakların neler olduğunun tespit edilmesinde büyük yarar bulunmaktadır. Kaynaklar aynı zamanda, uygulanacak kuralları ve bu kuralların kendi içindeki öncelik sıralamalarını belirlemek bakımından da önem taşımaktadır.

28. Hukuki kaynaklar olarak tanımlanan farklı hukuk kurallarını, düzenleyen yetkili organlar bakımından da farklılık bulunmaktadır. Buna göre anayasa ve kanunlar, *yasama organı* tarafından; kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemler,[14] *yürütme organı* tarafından;

---

14 Diğer düzenleyici işlemler, yürütme organının düzenleyici işlemleri arasında yer almakta olup idare hukukunda "adsız düzenleyici işlemler" olarak nitelendirilmektedir. Anayasa'da öngörülmüş

mahkeme kararları da *yargı organı* tarafından oluşturulan kaynaklardır.

29. Vergi uygulamalarına esas teşkil eden Vergi Hukukunun kaynakları, uygulamadaki önceliklerine göre, Asli Kaynaklar ve Yardımcı (Tali) kaynaklar olarak tasnif edilmektedir.

1.5.1. Asli Kaynaklar

30. Asli kaynaklar, ihtiva ettikleri hüküm ve kurallarla vergi yükümlülüğünün aslını etkilemekte, verginin matrahı, oranı ve mükellefiyeti gibi temel unsurlarında değişiklik yapmaktadırlar. Asli kaynaklarla, yeni bir vergi kuralı koyulabilmekte; mevcut kurallarda değişiklik yapılabilmekte yahut kurallar kaldırılabilmektedir. Asli Kaynaklar, yeni norm koyan; verginin konusunu, mükellefini veya oranını etkileyen, vergi idaresinin, vergi mükelleflerinin ve vergi mahkemelerinin uymak zorunda olduğu kaynaklardır. *Vergi hukuku*nda asli kaynaklar; Anayasa, Kanunlar, Uluslararası Vergi Sözleşmeleri, İçtihadı Birleştirme Kararları ve Kanun Hükmünde Kararnamelerden oluşmaktadır.

1.5.2. Yardımcı (Tâli) Kaynaklar

31. Yardımcı kaynaklar; vergi hukukunun asli kaynaklarının hükümlerini açıklayan ve bu hükümlerin nasıl uygulanacağını gösteren, bununla birlikte vergi aslına dair herhangi bir değişiklik gücü bulunmayan kural ve hükümleri ifade etmektedir. Kanunla koyulan kuralların nasıl anlaşılması gerektiği uygulamasının hangi yönde yapılması gerektiği gibi izah ve aydınlatma yapan, açıklayıcı hukuk kural ve hükümleri yardımcı kaynakları oluşturmaktadır. Yardımcı kaynaklar, verginin aslını değiştirmeyen, yani verginin matrah ve oranını etkilemeyen, yalnızca mevcut düzenlemelerin açıklaması niteliğinde olan kaynaklardır. Vergi kanunlarının daha iyi anlaşılmasını sağlarlar. Vergi Hukukunda yardımcı kaynaklar olarak; Tüzükler, Yönetmelikler, Genel Tebliğler ve İç Genelgeler ve İzahatlar (Özelge ve Sirküler), mahkeme kararları, doktrin ile örf ve adet sayılabilir.

32. Vergi hukukunun kaynakları daha ayrıntılı olarak; özellikle Emlak Vergisi bakımından ele alınarak normlar hiyerarşisindeki önem derecelerine göre

---

olan yürütme organının düzenleyici işlemleri, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik ve genelgelerdir. Genelgeler, Anayasa'nın 144'üncü maddesi ile idarenin düzenleyici işlemleri arasında sayılmakta ancak söz konusu düzenlemede genelgelerin çıkarılma esas ve usullerine dair herhangi bir açıklama yapılmamaktadır. Ancak, uygulamada yürütme organının bunların dışında, "kararname", "karar", "tebliğ", "sirküler", "genelge", "ilke kararı" "esaslar", "yönerge", "talimat", "statü", "genel emir", "tenbihname", "genel tenbih", "ilân", "duyuru", "plân", "tarife" gibi değişik isimler taşıyan işlemler ile de genel, soyut ve objektif hukuk kuralları koyduğu görülmektedir İdarenin düzenleyici işlemleri arasında sayılan tebliğ, genelge, yönerge ve benzeri isimler altındaki düzenlemeleri, yönetmelik hükmündeki düzenlemeler olarak da kabul edilmektedir (Kuluçlu,2008:6-7).

Emlak Vergisinin Hukuki Kaynakları başlığı altında açıklanacaktır.

1.6. Vergi Kanunlarının Uygulanması

33. Vergi ile ilgili kanunların hangi zaman diliminde uygulanacağı, yani yürürlük ve hüküm zamanlarının ne olacağı *vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanmasını*; kanunların kimler için ve nerede geçerli olacağı ise *vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmas*ını ifade etmektedir. Vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanması ise vergi hukukunda yorum olarak ifade edilmektedir.

1.6.1. Vergi Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulaması

34. Yasama organı tarafından va'zedilen yahut kaldırılan bir kanun hükmünün, hangi zaman diliminde uygulanıp uygulanmayacağı ile hangi hallerde ve nasıl uygulanabileceğinin tespiti, kanunların zaman bakımından uygulanması konusunu oluşturmaktadır. Kanunların zaman bakımından uygulanmasındaki temel prensip, yürürlüğe girdikleri tarihten itibaren uygulanmaları, yani kanunların geriye yürümemeleridir.

34.1. Vergiyle ilgili kanunlar da diğer kanunlar gibi; kanunun metninde hangi tarihte yürürlüğe gireceği ile ilgili açık bir hüküm bulunuyorsa bu tarihte; böyle bir açık hüküm yoksa Resmi Gazete'de ilan edilmesinden itibaren 45 gün geçtikten sonra yürürlüğe girecektir.[15]

34.2. Vergi kanunlarının geçmişe yürümemesi esastır.[16] Bu kural aleyhe olabilecek durumlar için kesindir. Nitekim mükelleflerin müktesep hak ve durum-

---

15 04.06.1928 tarih ve 904 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, *1322 sayılı Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti Neşir ve İlanı ve Meriyet Tarihi Hakkında Kanun'un* 3'üncü maddesi uyarınca. Kanunların, genellikle yürürlük maddelerinde, yayımlandıkları gün yürürlüğe gireceklerine ilişkin hüküm bulunduğunu hatırlatmak yerinde olur.

16 *Geriye Yürümezlik İlkesi*, Danıştay tarafından da hiçbir duraksamaya meydan vermeyecek şekilde benimsenmiştir. Örneğin, **Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu**'nun 03.07.1989 tarih ve E:988/5, K:1989/3 sayılı içtihadı birleştirme kararı, geriye yürümeye müsaade etmemiştir. Kararda: *Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişki yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasa'nın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkân vermez* ifadesi yer almaktadır. Yine **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 09.04.1993 tarih ve E:1992/299, K:1993/63 sayılı kararı da aynı yöndedir.

larını ihlal etmeyen yahut tarafların lehine olan hükümlerin geçmişe dönük uygulanabileceği temel prensip olarak kabul edilmektedir.[17] Bununla birlikte bu kuralın bazı durumlarda ihlal edilebilmesinin mümkün olabileceği dikkate alınmalıdır. Vergi kanunları bakımından bazen tarafların aleyhine olan hükümlerin geçmişe yürümesi de söz konusu olabilmektedir. Bu durumda yasama organının, örneğin savaş hali, ekonomik kriz, spekülasyonların sosyal kriz oluşturması ve benzeri gibi devletin içinde bulunduğu olağanüstü koşullar dolaysıyla, *geçmişe yürüme ilkesi*ni ihlal etmesi mümkün olabilmektedir.

35. Vergi kanunlarının ortadan kalkması şu durumlarda oluşmaktadır:

35.1. Yeni bir kanun hükmü ile önceki kanun hükümlerinin yürürlükten kaldırıldığı açık bir şekilde belirtildiğinde, eski kanun hükümleri yürürlükten kalkmış olur. Yeni çıkan kanun hükümlerinin yürürlükteki kanuna aykırı hükümler ifade etmesi halinde, eski kanun yürürlükten kalkmış olur ve yeni kanun hükümleri uygulanır. Ayrıca, kanunun kendi metninde bir yürürlülük süresi belirtilmiş ise bu süre dolunca kanun kendiliğinden yürürlükten kalkacaktır.

35.2. Olağanüstü dönemlerde vergi hukukunun kaynağı olan kanun hükmünde kararnameler olağanüstü halin sona ermesi ya da başka bir kararname çıkması halinde yürürlükten kalkacaktır.

35.3. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi kararlarında olduğu gibi yargı kuruluşlarının kararları ile de bir vergi kural ve hükmünün yürürlükten kalkması mümkündür.

36. Özetle, vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi temel ilke olmakla birlikte, mükelleflerin lehine olan hükümler ile olağanüstü ekonomik, siyasi ve sosyal şartlar ile savaş gibi durumlarda vergi kanunlarının geriye yürütülmesi söz konusu olabilmektedir.

1.6.2. Vergi Kanunlarının Yer Bakımından Uygulaması

37. Kanunların yer bakımından uygulanması, devletlerin egemenlik haklarının kendi siyasi sınırlarıyla çerçevelenmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Her devlet kendi kanunlarını kendi ülkesinde uygulayabilecek; bir devletin kanunları başka bir devletin ülkesinde uygulanamayacaktır.

38. Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında esas ilke, "*Kanunların Mülkiliği Prensibi*"ne dayanmaktadır. Bu prensip, bir devletin egemenlik hakkına dayanarak çıkardığı vergi kanunlarını kendi ülke sınırları içinde bu-

17 Örneğin, **Danıştay 11. Dairesi**'nin 14.01.1999 tarih ve E:1998/1189, K:1999/193 sayılı kararında, *ceza hükümlerinde değişiklik yapılması halinde mükellef lehine olan hükmün uygulanması gerektiği* yönünde olup, *mükellef lehine olan hükmün geçmişe dönük olarak uygulanacağı* belirtilmektedir.

lunan, ister vatandaş olsun ister olmasın, herkese uygulayacağı anlamını taşımaktadır. Vergi kanunlarına göre, vergiyi doğuran olay hangi ülkede meydana gelmiş ise ilgili kişinin, o ülkenin vatandaşı olmasına veya olmamasına bakılmaksızın, vergi mükellefi olacağı esası benimsenmiştir. İşte bu nedenle örneğin, Türkiye'de bulunan yabancılar, Türkiye'de yapacakları işlerinden yahut sahip oldukları emlak dolayısıyla Türk vergi kanunları hüküm ve kuralları çerçevesinde Türk vatandaşları gibi vergi mevzuatına uymak mecburiyetindedirler. Vergi kanunlarının uygulanmasında esas kural "*Mülkilik Prensibi*" olmakla birlikte bazı durumlarda bu prensibin istisnaları da bulunmaktadır.

1.6.3. Vergi Kanunlarının Anlam Bakımından Uygulanması ve Vergi Hukukunda Yorum

39. Vergi hukukunda yorum, vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanmasını ifade etmektedir. Hukuk kurallarının anlam bakımından uygulanması için anlamının açık bir şekilde belirlenmesi gerekir. Kanunların yorumu; soyut hükümler içeren kanun metninin, somut olaylara uygulanması için, ifade ettiği anlamın belirlenmesidir. Bir hukuk kuralının yorumu onun anlam ve kapsamının belirlenerek ne demek istediği noktasında gerçek iradesinin ortaya çıkarılmasıdır. Vergi kanunlarının geniş bir kitle tarafından kullanılması ile karışık ve karmaşık olaylara uygulanmak istenmesi elbette vergi kanunlarının yorumunu bir gereklilik haline getirmektedir (Avder,2011).

40. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre; vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Vergi kanunlarının somut durumlara uygulanması bakımından idareler ve yargı organlarınca kanunun anlamının tam olarak tespit edilmesi önemlidir. Vergi kanunlarına ilişkin hükümlerini uygulamada anlamaya çalışma çabası, sözüne (lafzına) göre yorumlama ile yapıldığında "*teknik yorum (tefsir)*"; ruhuna ya da anlamına göre yorumlamaya çalışıldığında ise, "*mantıki yorum*" söz konusu olur (Erol, 2011:129).

41. Bunun dışında vergi kanunlarının yorumlama yöntemleri deyimsel, sistematik, tarihi ve amaçsal yorum yöntemi olarak sayılabilir. "*Deyimsel yorum*"da kanun hükmünde yer alan kelimelerin, deyimlerin, ifadelerin dilbilgisi kuralı yönünden cümle yapısı içindeki anlamları araştırılır. "*Sistematik yorum*"da kanun hükmünün anlamı belirlenirken bu hükmün yasanın yapısı içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı ve ilişkisi araştırılır. "*Tarihi yorum*"da kanun hükmü yorumlanırken, yasa koyucunun yasanın yapıldığı andaki iradesi ve amacı araştırılır. "*Amaçsal yorum*"da kanun ile ulaşılmak istenen sonuçlar günün koşullarına ve toplumun gereksinimlerine uygun olarak değerlendirilir (Kıvanç, 2010). Vergi kanunları yorumlanır-

ken kullanılan yöntemin yanında verginin kanuniliği, kıyas yasağı, mali güce göre alınma ve sosyal amaçlar da göz önünde bulundurulmalıdır.

42. Yorumun kimin tarafından yapıldığına bakılarak da yorumları çeşitlere ayırmak mümkündür. Bu bakımdan yorum, yasama yorumu, idari yorum, yargı yorumu ve bilimsel yorum olarak dört gruba ayırabiliriz.

42.1. *Yasama Yorumu*: Kanun hükmünün yasama organı tarafından yorumlanmasıdır. Yasama organı tarafından böyle bir yorumun yapılabilmesi için anayasada yetki verilmesi gerekir. Ancak 1924 Anayasası yasama yorumunu kabul etmişken, 1961 ile 1982 Anayasalarında yasama yorumu kabul edilmemiştir.

42.2. İdari *Yorum:* Vergi idaresinin vergi kanunlarının nasıl uygulanacağı konusunda yaptığı yorumdur. Vergi uygulamasında bu çeşit yorum, her ne kadar vergi memurları tarafından yapılır ise de, vergi idaresinin tamamını ilgilendiren yorumlar Maliye Bakanlığı tarafından genel tebliğler çıkarılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. İdari yorum yargı organlarını bağlamaz. Ancak idarenin kendi yorumunun ortaya çıkmış halini oluşturan idari işlemler, yargı denetimine tabi olabilecektir. Bu sebeple idare, yorumunda yargı organlarını dikkate alarak titiz davranılmalıdır (Avder,2011).

42.3. *Yargı Yorumu:* Mahkemeler tarafından yapılan yoruma yargı yorumu denir. Vergi uygulamalarında bu çeşit yorum, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı organları tarafından yapılır. Hiçbir yorum diğer hâkimi bağlamadığı gibi hakimin daha önce yapmış olduğu yorumlar dahi kendisini bağlamaz. Ancak Danıştay'ın içtihadı birleştirme kararları için durum farklıdır. Bu tür kararlar bağlayıcılık vasfına sahiptir.[18] Yorum çeşitlerinden en geçerli olan yorum çeşidi, yargı yorumudur.

42.4. *Bilimsel Yorum:* Bilim adamlarınca yapılan yorumlardır. Başta akademisyenler olmak üzere uzmanlar tarafından yapılır. Yargısal yorum gibi bağlayıcı değildir. Ondan farkı, kuramsal ve genel oluşudur. Bilimsel yorum; yasama, yürütme ve yargı organlarına, yorum ve uygulamalarında ışık tutar. Bu tür yorumlar yargı kararları ile idari karar ve işlemler üzerinde etkili olmaktadır.

1.7. Normlar Hiyerarşisi ve Çelişkili Kanun Hükümlerinde Çözüm Yolu

43. Hukuk kuralları arasındaki öncelik sıralaması "*Normlar Hiyerarşisi*" olarak adlandırılmaktadır. Bu sıralamada her bir norm, kendinden sonra gelen hukuk normuna kaynak teşkil etmektedir. Sıralamada, sonraki sırada yer alan normlar önceki normlara uygun olmak zorundadır. Normlar hiyerarşisi kavramı çerçevesinde 1982 Anayasa'sına bakıldığında; Anayasa, usulüne

18 Danıştay Kanunu'nun 40/b-4'üncü maddesi uyarınca.

göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası sözleşmeler, kanunlar, tüzükler, yönetmelikler ve genelgeler şeklinde bir sıralama ortaya çıkmaktadır.

43.1. Normlar hiyerarşisinin en üstünde evrensel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunmakta ve daha sonra gelen kanunlar yürürlüğünü Anayasa'dan, tüzükler yürürlüğünü kanundan, yönetmelikler ise yürürlüğünü kanun ve tüzükten almaktadırlar. Bir normun kendisinden daha üst konumda bulunan ve dayanağını oluşturan bir norma aykırı veya bunu değiştirici nitelikte bir hüküm getirmesi mümkün bulunmamaktadır (Kuluçlu, 2008:21).

44. Kanunlar tutarlı (insicamlı) bir bütünlük oluştururlar. Ancak çeşitli nedenlerle, aynı konuyla ilgili olarak birbiriyle *"çatışan"* birden çok kanun hükmü mevcut ise, bunların geçerliliği ve uygulama önceliği objektif yorumla çözümlenebilir. Aslında var olduğu düşünülen çatışma *"gerçek"* değil, *"görünüşte"*dir (Ak, 2009:185). Çatışmanın varlığı bireyler ya da idareler tarafından ileri sürülebilir; ancak yargı yerlerine başvurulduğunda; ihtilaf konusu olayda hangi hükmün uygulanacağı karara bağlanır ve aslında çatışma olmadığı ortaya çıkar. Bu kararlar bağlayıcı niteliktedir. Yargı bir anlamda, çatıştığı düşünülen kanun hükümlerinden hangisinin güncel ve geçerli yasama iradesini yansıttığını, hangisinin genel yasama iradesinin istisnasını teşkil ettiğini de karara bağlamaktadır (Basat, 2012).

44.1. Hukuk kuralları arasında böyle bir *görünüşte çatışma* varsa uygulamada hangi normun üstün tutularak uygulanacağı bir takım ilkelere göre belirlenmektedir. Bu ilkeler, hukuk kurallarının uygulama sıra ve önceliğini belirlemekte; kurallar arasında yapılan hiyerarşik değerlendirmede üstte yer alan kuralın diğerlerine göre öncelikli uygulanması gerekmektedir.

45. Hukuk kurallarının uygulanmasında, aynı konuda düzenleme yapan farklı statüdeki hukuk kuralları arasında çelişki olabileceği gibi aynı statüdeki hukuk kuralları arasında da çelişki yaşanabilmektedir. Aynı olayı düzenleyen farklı hukuki statüdeki hukuk kurallarının birbiriyle çelişmesi durumunda, üst kanun ilkesine göre normlar hiyerarşisi ilişkisine bakılarak söz konusu çatışma, çözüme kavuşturulacaktır. Bununla birlikte, aynı hususla ilgili farklı düzenlemeler içeren eşit hiyerarşik statüyü paylaşan normlar bulunabilmektedir. Hukuken aynı statüdeki hukuk normlar arasında aynı olayda farklı düzenlemeler yapılmış olması durumunda somut olayda uygulanacak hukuk normunun tespitinde, normlar hiyerarşisi sıralamasının yanında doktrin ve yargı içtihatları ile belirlenen hiyerarşi de ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle normlar hiyerarşisinde aynı hukuki statüde yer alan hükümler arasında maddeler itibariyle de alt norm ve üst norm şeklinde bir hiyerarşi oluşmaktadır (Kuluçlu, 2008:6,7). Eşit hukuki statüdeki normların birbiriyle çeliştiği durumlarda, bu çatışmanın çözümünde; *sonraki kanun ilkesine göre,* önceki düzenleme ve sonraki düzenleme ilişkisine; özel kanun ilkesine göre, genel hüküm ve özel hüküm ilişkisine ve *geçici madde ilkesine*

göre, esas madde ve geçici madde ilişkisine bakılmak suretiyle söz konusu olaya uygulanacak hukuk kuralı tespit edilecektir.

45.1. Üst kanun ilkesi; aynı konuyu düzenleyen farklı hukuk kaynakları arasında çelişki bulunduğunda, çelişen kaynakların *normlar hiyerarşisi*ndeki yerleri dikkate alınarak hangisinin geçerli olduğunun belirlenmesini ifade etmektedir. Normlar hiyerarşisine göre, altta bulunan bir hukuk normu ile üstte yer alan hukuk normu çeliştiğinde, üstte olan norm geçerli olacaktır.

45.2. *Sonraki kanun ilkesi*; aynı hiyerarşi basamağında yer alan aynı nitelikteki normlardan, en son yürürlüğe giren normun tercih edilmesini ifade etmektedir. Zira sonraki düzenlemede, ya açıkça önceki hükmün kaldırıldığı yer alır ya da aynı konuda farklı bir düzenleme getirilerek önceki hüküm üstü kapalı (zımni) olarak kaldırılır.[19] Çelişen (veya çatışan) iki kanundan özel kanun yeni, genel kanun eski tarihli ise özel kanun geçerlidir. Uygulanacak hükmün belirlenmesi gereken bazı durumlarda, önceki kanun - sonraki kanun ilkesi ile genel kanun - özel kanun ilkesinin birlikte ele alınması da gerekebilir.[20]

45.3. Özel kanun ilkesi; aynı konuda düzenleme yapan ve aynı tarihte yürürlükte bulunan kanunlar arasında "özel kanun"un "genel kanun"a tercih edileceğini ifade etmektedir. Ayrıca, aynı kanunun maddeleri arasındaki çatışmanın çözümünde de bu ilke kullanılır. Hükümlerinin mahiyeti itibariyle herkese veya her olaya uygulanması mümkün olan kanunlara genel kanun denilmektedir. Buna mukabil belli kişilere veya belli olaylara uygulanan kanunlara ise özel kanun denmektedir. Örneğin Vergi Usul Kanunu, bütün vergilere uygulanan genel kanun iken, Emlak Vergisi Kanunu özel kanundur. Aynı konuyu düzenleyen iki farklı hükmün ikisi de özel ya da ikisi de genel hüküm ise sonraki hüküm uygulanır. Biri genel diğeri özel hüküm içeriyorsa, sonraki hüküm özel hüküm olması halinde özel hüküm uygulanır. Eğer sonraki hüküm, genel hüküm ise bu durumda kanun koyucunun genel yasayı çıkarırken hangi amacı taşıdığını araştırmak gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, genel kanun yeni, özel kanun eski tarihli ise konunun çözümü için

---

19 Üstü kapalı (zımni) kaldırma nitelendirmesi, **Anayasa Mahkemesi**'nin 15.3.1966 tarih ve E:1965/40, K:1966/ 15 sayılı kararı ile yapılmıştır. **Anayasa Mahkemesi** kararında, *özel kanunlardan yürürlük tarihine göre önceki ve sonraki kanun hükümleri arasında çelişme bulunursa veya önceki-nin ele aldığı konuyu sonraki kanun yeni baştan düzenlerse sonraki kanun, önceki kanunu üstü kapalı olarak yürürlükten kaldırır* şeklindeki içtihadı ile normlar hiyerarşisinde önceki kanun ve sonraki kanun hususuna açıklık getirmiştir.

20 Nitekim, **Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu**'nun 11.2.1988 tarih ve E:1987/3, K:1988/1 sayılı kararında; önceki ve sonraki kanun hükümleri arasında çelişme olduğu takdirde somut olayda özel ve sonraki kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

kanun koyucunun iradesi araştırılacak ve bu iradeye uygun olarak geçerli hüküm belirlenecektir. Zira, kanun koyucu sonraki tarihli genel hüküm ile, önceki özel hüküm hususlarında değişiklik öngörmekte ise genel hükmün uygulanması; değilse özel hükmün uygulanması gerekmektedir.[21]

45.4. *Geçici madde ilkesi*; hukuk kuralları arasındaki çelişkinin esas madde ve geçici madde ilişkisine bakılmak suretiyle giderilmesini ifade etmektedir. Hukuk kurallarının uygulanmasında farklı hükümler arasındaki çelişkiler genellikle aynı konudaki farklı kanunlarda yer alan hükümler arasında yaşanmakla birlikte aynı kanunun farklı hükümleri arasında da bazen ihtilaf oluşabilmektedir. Bu durum özellikle geçiş sürecini düzenleyen geçici maddelerdeki hükümler ile aynı kanunun esas maddeleri arasında söz konusu olmaktadır. Esas maddeler ile geçici maddeler arasındaki uygulama önceliğinin belirlenmesi ve çelişkiden kaynaklanan çatışmanın çözümü hususu, Anayasa Mahkemesi tarafından vuzuha kavuşturulmuştur.[22] Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin kararında; esas maddeler ile geçici maddeler arasındaki uygulama çatışmasında geçici maddelerin uygulama önceliğine sahip olduğu kanısındadır (Kuluçlu, 2008:9).

46. Bu açıklamalara göre, vergi hukukunda da hangi hukuk kuralının uygulanacağının belirlenmesi için hükümlerin normlar hiyerarşisindeki yerinin, niteliklerinin ve yürürlük tarihlerinin tespiti gerekmektedir. Yapılan bu tespit doğrultusunda, somut olayın özelliklerine göre, ilgili hükümler arasındaki alt ve üst norm ilişkisi, önceki düzenleme ve sonraki düzenleme ilişkisi, genel hüküm ve özel hüküm ilişkisi, esas madde ve geçici madde ilişkisine

---

21 Özel kanun ilkesine ilişkin olarak **Danıştay 6. Dairesi**'nin 10.3.2006 tarih ve E:2005/6912, K:2006/1029 sayılı kararı örnek olarak gösterilebilir. Bu kararında Danıştay; *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58' inci maddesinde düzenlenen '7 günlük' süre hükmünün, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesindeki dava açma süresine ilişkin hüküm karşısında özel hüküm niteliğinde olduğunu, dolayısıyla, somut olayda uygulanacak olan hükmün 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde ki özel hüküm olduğu*, yönünde içtihatta bulunmuştur. Görüleceği üzere dava açma süresine ilişkin normlar hiyerarşisinde aynı statüde yer alan bu iki farklı hükümden hangisinin somut olaydaki uygulamada esas alınacağı hususu özel hüküm-genel hüküm ilişkisi bakımından sonuca bağlanmaktadır.

22 **Anayasa Mahkemesi**, bu konuya ilişkin 28.1.1992 tarih ve E:1992/7, K:1992/2 sayılı kararında: *Geçici maddeler, genellikle geçiş dönemlerine ilişkin işlemlerin uygulama yöntemini ve kapsamını gösteren ayrık hükümleri içerirler. Hukukta genel kural olarak, yasalar, yayımından sonraki olaylara ve durumlara uygulanırlar. Bu ilkenin en çarpıcı ayrıklığı, yasalardaki geçici kurallardır. Bu nedenle yasaların geçici maddeleri ile esas maddeleri arasında çelişiklik varsa, özel niteliği nedeniyle, esas maddeden önce uygulanırlar.* Çünkü, *Yasakoyucu, kuralın ayrıklığında kamu yararı görmüştür. Bilindiği gibi, özel düzenlemenin genel düzenlemeden önce geleceği hukukun genel bir ilkesidir. Bu nedenle, bir yasada öncelik alan geçici maddeler uygulanıp sonuçları tümüyle alındıktan sonra yürürlükten kalkmış olurlar,* içtihadında bulunmuştur.

göre uygulama yapılacaktır. Bu bağlamda, emlak vergisinde uygulanacak olan öncelikli hukuk kuralı, diğer kanunlara göre özel kanun niteliğinde olan Emlak Vergisi Kanunu'dur. Diğer hukuk kurallarının uygulanması da söz konusu ilkeler çerçevesinde belirlenecektir.

2. Emlak Vergisi

47. Emlak Vergisi servet üzerinden alınan vergilerden biridir.[23] Servet vergilerinin ortak özelliği, kişilerin ekonomik faaliyetlerinin değil de sahip oldukları iktisadi varlıkların yükümlü tutulmasıdır. Gerçek veya tüzel kişilerin gayrimenkul malları üzerinde alınan vergiler Emlak Vergisi olarak nitelenmektedir.

48. Emlak vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetine sahip oldukları bina, arsa ve arazilerden alınan özel nitelikli bir servet vergisi olup, kişilerin malvarlığının bulunmasının kendilerinin vergi ödeme gücüne sahip oldukları karinesini teşkil etmesinden kaynaklanmaktadır.

49. Emlak vergisi, kişilerden değil, vergi konusu taşınmazın aynından kaynaklanan bir vergidir.[24]

2.1. Genel Olarak Emlak Vergisi

50. Emlak vergisi bir yerel yönetim finansmanıdır. Emlak vergisinde esas olan vergilerin mahalli olarak alınması olup amaç; mahalli idareler tarafından tahsil edilen verginin, mahalli hizmetlere harcanmasıdır. Emlak vergisinin kendisinden beklenen işlevleri yerine getirebilmesi için vergi mükellefleri tarafından algılanacak kadar yüksek olması gerekir. Bu yerel yönetim harcamalarının maliyetinin vatandaşlar tarafından farkına varılması açısından önemlidir (Sağbaş, 2003:172). Vergiye ilişkin yasal düzelmelere uyulmaması nedeniyle uygulamada, gerek belediyeler ve gerekse de mükellefler açısından, birçok sorunla karşılaşılmaktadır.

51. Emlak vergisine ilişkin temel kanun, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'dur. Bu Kanun'da emlak vergisinin, herhangi bir kavramsal tanımlaması yapılmamıştır. Ancak, Kanun'un 1'inci maddesinde binaların bina vergisine ve 12'nci maddesinde arazi ve arsaların arazi vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Bina vergisi ile arazi vergisine ilişkin hükümler, zorunlu teknik farklılıklar hariç genelde aynıdır (Öncel v.d., 2010: 359). Bu kapsamdan yola çıkılarak

---

23 Emlak; bina, arsa veya arazilerden yani binalı veya binasız tüm gayrimenkullerden oluşan servettir. Ev, arsa, bağ, bahçe, tarla ve arazi gibi taşınmayan malların ortak adıdır. Servet ise, mal mülk, varlık anlamına gelmektedir.

24 Nitekim 6183 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, *bina ve arazi vergisinin gayrimenkulün aynından doğduğunu* ifade eden hüküm bulunmaktadır.

emlak vergisi; bina, arsa ve arazilere sahip olmaktan kaynaklanan vergi olarak tanımlanabilir. Emlak vergisinde yetkili idare belediyeler olup bu husus Emlak Vergisi Kanunu'nun çeşitli maddelerinde yer almış ve 37'nci maddesinde de *bu kanunda geçen vergi dairesi tabirinin belediyeleri ifade ettiği* belirtilmiştir.[25]

52. Özetle emlak vergisi, tahsilâtı belediyeler tarafından gerçekleştirilen bir servet vergisi olup "*bina vergisi"* ve "*arazi vergisi"* olarak adlandırılan iki vergiden oluşmaktadır.[26]

2.2. Emlak Vergisinin Tarihsel Gelişimi

53. Emlak vergisi, tarihin en eski vergi türlerinden biri olup kaynaklarda MÖ. 2000 yıllarında Çin'de ilk şeklinin ortaya çıktığına dair kayıtlar bulunmaktadır (Aksoy,1991:293). Emlak vergisi sanayileşme öncesinde çok önemli ve etkin bir gelir kaynağını oluşturmuştur. Sanayileşmeyle ortaya çıkan yeni gelir kaynakları sonucunda eski önemini kaybetmiş olmakla birlikte hâlâ varlığını sürdürmektedir.

54. Osmanlı döneminde, *Emlak Vergisi* adı altında, bina ve arazi vergileri tahsil edilmiş olmakla birlikte gerçek anlamıyla arazi vergisi "Arazi-i Kanunname-i Humâyunun" ile uygulanmaya başlanmıştır.

54.1. Tanzimat döneminde; Devletteki tüm örfi vergiler bir vergide (bir tür baş vergisi olan vergide) toplanmıştır. 1275-1277 (Miladi 1859-1861) yıllarında; tek vergiyle ilgili kararlar alınmış ve bu vergi; bina ve araziden emlak vergisi; kazançlardan temettü vergisi olarak ikiye bölünmüştür. Bu uygulamaya alt yapı oluşturmak üzere; 1274 (Miladi 1858) yılında Tapu Muamelatı ve Harçları Nizamnamesi çıkarılmıştır. Osmanlı Devleti'ndeki ilk emlak vergisi uygulaması budur. Sultan Abdülhamit yönetimince 1302 (Miladi 1886) yılında (temettü vergisini de içermek üzere) Emlak Vergisi Nizamnamesi çıkarılmıştır. İkinci Meşrutiyet döneminde Musakkafat Vergisi Kanunu (Bina Vergisi) ile emlak vergisi, *kıymet* yerine *irat* temeline oturtulmuştur. Cumhuriyet yönetimi; Osmanlı Devleti'nden emlak vergisini (araziler için) ve musakkafat vergisini (binalar için) devralmıştır (Demirkan,2006:27).

54.2. Modern anlamıyla "Emlak Vergisi", Tanzimat'ta başlayan mali ıslahat hareketinin bir parçası olarak vergi sistemine girmiştir. Önceleri tevzii mahiyetinde bir vergi olarak uygulanırken bilahare 1863 yılında ilk önce Bursa ilinde

---

25 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 59'uncu maddesi gereğince; büyükşehir belediyelerinde, büyükşehir sınırları ve mücavir alanları içinde belediyelerince tahsil edilen emlak vergisi tutarının tamamı, ilgili ilçe belediyeleri tarafından alınır. Emlak vergisinden *Büyükşehir Belediyesi*ne veya Özel İdareye ayrıca pay kesilmez.

26 Türkiye sınırları içinde bulunan binalar, *bina vergisinin*; arsa ve araziler de *arazi vergisinin* konusunu oluşturur.

başlayarak emlakin tahririne ve verginin uygulanmasına geçiş yapılmıştır. 1910 yılında, binalar için irada dayanan ayrı bir vergi konularak, bina vergisi "Musakkafat Vergisi" adıyla arazi vergisinden ayrılmıştır. Musakkafat Vergisi yapılan çeşitli ek ve değişikliklerle 1931 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.

55. 1931 yılında, 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Yine aynı yılda araziler de binalar gibi ayrı ve bağımsız bir vergi olarak düzenlenerek 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Böylece yeni bir bina ve arazi vergisi sistemine geçilmiştir. 1936 yılında çıkarılan 2871 sayılı Kanun ile hem bina hem de arazi vergilerinin İl Özel İdareleri tarafından tahsil edilmesi esası benimsenmiş ve tahsil edilen vergilerden, belediyelere, kendi sınırları içindeki bina vergilerinden pay verilmesi hükmü getirilmiştir. 1936 yılında bina ve arazi vergileri merkezi devlet gelirleri arasından çıkarılmış ve mahalli idarelere devredilmiştir (Kızılot vd,2006:24).

56. 1960'lı yıllarda emlak vergisinin yerel ölçekte önemli bir gelir kaynağı olduğu yaklaşımından hareketle iyileştirme çalışmaları yapılmış; verimin artırılması, verginin yerelleştirilmesi, genel tahrir yapılması, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisinin Maliye eliyle tek elden yapılması hususlarında düzenlemeye gidilmiştir. Bunun sonucunda bina ve arazi vergisi kanunları kaldırılarak bunların yerine 29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu çıkarılmış ve bu kanun 01.03.1972 yılında yürürlüğe konulmuştur. Daha sonraki yıllarda bu kanun üzerinde müteaddit değişiklikler yapılmıştır. Özellikle 1981 yılında başlanan değişiklik çalışmaları ile 1983 yılından itibaren mükelleflerin beyanı üzerine yapılan tarh ve tahsil sistemi değiştirilerek Asgari Beyan Sistemine geçilmiştir.

57. Emlak vergileri ilke olarak yerel vergiler olup yerel yönetimler tarafından tahsil edilerek gelirleri yerel hizmetlere harcanır. Ancak ülkemizde emlak vergisini tahsil görevini 1972 – 1985 yılları arasında Merkezi İdare üstlenmiştir.

58. Emlak vergisi sisteminde, 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'la, yeniden değişiklikler yapılarak, 01.01.1986 tarihi itibariyle t*arh ve tahsil yetkisi belediyelere* devredilmiş, araziler de dahil olmak üzere arsa ve binalarda Asgari Beyan Sistemi esas alınmıştır. Böylece belediyelerin asgari değer esasına göre beyan sağlamaları; beyan edilmeyen emlaki, 1319 sayılı Kanun hükümlerine göre vergilendirmeleri hüküm altına alınmıştır.

59. Osmanlı döneminden beri uygulanmakta olan emlak vergisinde, Cumhuriyet Döneminde 1972 yılına kadar *Tahrir Sistemi* uygulanmış, bu tarihten itibaren ise *Beyan Sistemi*ne geçilmiştir. Beyan sisteminde mülk sahibi olan herkes, vergiye tabi gayrimenkulü için beyanname vererek gayrimenkulünün değerini kendi iradesi ile beyan edip vergisini bu beyan üzerinden öder (Çelik, 2004:16).

60. 29 Temmuz 1998 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı Kanun ile mükelleflere dört yılda bir beyanda bulunma zorunluluğu getirilmiştir.

Bu sistem, emlak vergisi verilirken esas olarak beyanname doldurulmasını gerektirmektedir. Bu sistem, genel olarak mükellefe güven esasına dayanmaktadır, yani mükelleflerin iyi niyetine bağlı bir vergi alımı amaçlanmıştır. Ancak, gayrimenkulün değeri yüksek olduğu halde, Komisyonca cadde ve sokak olarak belirlenen asgari emlak vergisi birim değerlerine göre beyanda bulunulmaktadır. Böylece bu sistem, mükelleflerin taşınmazlarının değerini asgari seviyede beyan ederek, bu değer üzerinden vergi ödemeye sevk etmekte ve önemli oranda vergi kayıpları ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle *2002 yılında Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle Beyan sistemi yerine bildirim sistemi* getirilmiştir.

61. 2002 yılında yapılan düzenleme ile, 4751 sayılı Kanun'la 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanun'una eklenen geçici 20'inci maddenin (b) fıkrasına göre 09.04.2002 tarihinden itibaren arsa ve arazilere ait metrekare birim değer tespitlerinin takdir komisyonlarınca yapılacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır. Takdir komisyonları, asgari ölçüde tespit ettikleri arsa ve arazi metrekare birim değer tespitlerine ilişkin kararlardan; arsalara ait olanları, takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanları ise il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odaları ile belediyelere imza karşılığında vermektedir. Arsa ve arazilere ilişkin takdir kararı tebliğ edilmiş bulunan daire, kurum, teşekkül ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları 30 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilmektedirler.

2.3. Emlak Vergisiyle İlgili Temel Kavramlar

62. Emlak vergisi ile ilgili, emlak, bina, arsa, arazi, taşınmaz, mülkiyet, emlak vergisinin konusu, mükellef, emlak vergisi sorumlusu, matrah, tarh, tahakkuk, tahsilât, istisna, muafiyet, vergi oranı, vergi değeri, tebligat, yoklama ve benzeri gibi pek çok kavram bulunmaktadır. Bu kavramlarla ilgili açıklamalar, bu kitapta ilgili konular ele alındıkça konu başlıkları altında yer almaktadır. Her bir tanım için ilgili bölüme bakılabileceğinden burada ayrıca tanımlamalara yer verilmemektedir.

2.4. Emlak Vergisinin Hukuki Kaynakları

63. Emlak vergisinin vergi hukukunun alanına dahil olması bakımından, yukarıda yer alan vergi hukukunun kaynaklarına ilişkin genel açıklama ve asli kaynak – yardımcı kaynak ayrımı emlak vergisi için de geçerlidir. Bu nedenle Vergi hukukunun kaynakları, normlar hiyerarşisindeki önem derecelerine göre Emlak Vergisi bakımından ele alınarak incelenecektir.

64. Emlak vergisi bakımından da öncelikli kaynak anayasadır. Anayasa çerçevesinde uluslararası sözleşmeler, kanunlar ve kanun hükmünde kararnameler diğer önemli kaynaklardır. Emlak vergisine ilişkin olarak kanunlarda

yapılan düzenlemelerin ayrıntı, açıklama ve uygulamalarının vuzuha kavuşturulması amacıyla yine kanunun verdiği yetki ve ödevlere dayanılarak tüzük, yönetmelik, genel tebliğler gibi alt mevzuatlar hazırlanmış ve yürürlüğe konulmuştur. Bununla birlikte, iç genelgeler, özelgeler ve sirkülerlerden oluşan izahatlar, doktrin ve örf ve âdetin de emlak vergisi bakımından zaman zaman kaynak niteliği taşıdığı söylenebilecektir.

65. Emlak vergisi netice itibariyle bir vergi olması bakımından ve verginin kanuniliği ilkesi gereğince tamamen yasal mevzuat çerçevesinde şekillenmektedir. Bu bölümde emlak vergisinin kaynağını oluşturan yasal mevzuata kısaca değinilecektir.

2.4.1. Anayasa

66. Vergi hukukunun temel kaynağı Anayasa'dır. Vergiye ilişkin temel ilkeler Anayasa'da yer almaktadır. Hiçbir kanun anayasaya aykırı olamaz. Vergi kanunları ve ilgili vergi mevzuatı anayasa hükümlerine aykırı olamaz.

66.1. Emlak vergisi bakımından da temel kaynak Anayasa'dır. Anayasanın özellikle, "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinde belirtilen: "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi bakanlar kuruluna verilebilir" hükmü diğer vergi düzenlemelerinde olduğu gibi emlak vergisi ile ilgili yasal düzenlemelerde de esas alınacak olan dayanak maddedir.

67. Ayrıca, Anayasanın 2'nci maddesinde yer alan; sosyal hukuk devleti tanımlaması ve 10'uncu maddesinde yer alan devlet organları ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda olduklarına ilişkin hükümler de vergilendirme sürecinde dikkate alınması gereken ilkeleri düzenleyen maddeler arasında sayılabilir. Bu hükümler, hem vergilendirme yetkisinin sınırlarını hem de kanunilik, eşitlik, genellik ve sosyal amaçlı olması hususlarını ortaya koymaktadır (Yürekli, 1997:282).

2.4.2. Uluslararası Vergi Sözleşmeleri

68. Anayasanın "Milletlerarası Andlaşmaları Uygun Bulma" başlıklı 90'ıncı maddesi gereğince, usulüne göre yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmalar, yasa hükmündedir. Uluslararası anlaşmalar, uluslararası vergisel ilişkilerde kanuni düzenlemelerin üstündedir. Türkiye'nin vergi konusunda taraf olduğu pek çok uluslararası anlaşma bulunmaktadır. Devletler çifte vergilendirmeyi önleme ve uyuşmazlıkların çözümü, vergi kaçakçılığının ve gereksiz formalitelerin önlenmesi, vergi idarelerinin tahakkuk ve tahsilin-

de etkinliğinin artırılması, bilgi alışverişinin genişlemesi, vergi kanunlarının uyumlaştırılması gibi sebeplerle aralarında anlaşma yaparlar. Uluslararası vergi anlaşmaları vergi hukukunda bağlayıcı ve temel kaynaklardandır.

69. Emlak vergisi bakımından, uluslararası sözleşmelerde öngörülen bazı düzenlemeler bakımından getirilen muafiyet ve istisna hükümleri, kanuna eklenmiştir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (r) fıkrasında[27] yer alan "karşılıklı olmak şartiyle Uluslararası Andlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binaları"nın bina vergisinden muaf tutulmasına ilişkin hüküm buna örnek olarak gösterilebilir.[28]

69.1. Bu konuyla ilgili olarak; Kanun'un 4'üncü maddesinin (l) fıkrasında yer alan "Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müştemilatı (Karşılıklı olmak şartiyle) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binalar"ın ve 14'üncü maddesinin (d) fıkrarsında yer alan "Yabancı devletlere ait olup gerek elçilik ve konsolosluk binaları gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arazi ve arsalar ile bu çeşit binalardan yanan, yıkılanların arsaları (Karşılıklı olmak şartiyle) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar"ın emlak vergisinden muaf olması;[29] Kanun'un 41'inci maddesinin 4'üncü fıkrası ile *milletlerarası antlaşmalarla tanınan muaflık ve istisna hükümleri*nin yürürlükten kaldırılmadığına dair düzenleme yapılmış olması, örnek olarak verilebilir.

2.4.3. Kanunlar

70. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Bu

---

27 08.12.1980 tarih ve 2350 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile eklenen bent uyarınca.

28 Madde gerekçesinde; *uluslararası antlaşmalarla azınlık statüsü tanınan cemaatlere, karşılıklı olmak şartıyla özel okul binaları için bir muafiyet hükmü getirilmiştir. Hükme göre; Lozan antlaşmasıyla azınlık olarak kabul edilen Türkiye'deki cemaatlerinin özel okul binaları bu fıkra hükmünden faydalanacak, uluslararası antlaşmalarla azınlık sıfatı tanınmayan topluluklara ait özel okul binaları ise bu muafiyetten yararlanamayacaktır,* ifadelerine yer verilmiştir. Konu ile ilgili olarak 12 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de: *...(r) fıkrası hükmüyle uluslararası andlaşmalara, özellikle Lozan Andlaşmasına göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binalarının, kiraya verilmemek ve karşılıklı olmak şartlarıyla vergiden daimi olarak muaf tutulmaları öngörülmüştür,* açıklamasına yer verilmiştir.

Danıştay 9. Dairesi'nin 28.05.1982 tarih ve E:1980/5571, K:1982/3120 sayılı kararı ise bu değişiklik öncesi döneme ilişkin emlak vergisi yönünden muafiyetin söz konusu olmadığını ortaya koymaktadır. Nitekim kararda; *Lozan Andlaşmasında, azınlıklara ait okul binalarının emlak vergisinden muaf olduğu yolunda bir hüküm bulunmadığı,* ifade edilmektedir.

29 Konu ayrıntılı olarak *Emlak Vergisinde Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık* **bölümünde** *Elçilik ve Konsolosluklar ile Milletlerarası Kuruluşlara Ait Binalar* başlığı altında incelenmektedir.

nedenle vergi hukukunun temel kaynağı esasen kanunlardır. Kanunlarla belirlenmeyen hiçbir vergi alınamaz. Bu durum vergide *Kanunilik İlkesi*nin geçerli olmasının sonucudur. Vergiyi koyan kanunun; verginin konusu, mükellefi, matrahı, oran, muafiyet ve istisnaları gibi temel hususlarda düzenleme yapması gerekmektedir. Bu hususta yetki yasama organınındır (Birsenoğul, 2003:166).

71. Vergiler temel olarak kanun şeklinde düzenlenir. Herhangi bir verginin alınabilmesi için, her şeyden önce o konuyla ilgili Anayasaya uygun bir vergi kanunun yürürlükte olması ve verginin temel unsurları olan konu, matrah, mükellef, yükümlü, oran, muafiyet ve istisnaları tanımlaması gerekmektedir. Bu durum, *Kanunilik İlkesi* olarak adlandırılmaktadır. Kanunların anayasaya aykırılık taşıması durumunda, Anayasa Mahkemesi'nce iptali söz konusu olabilir.

71.1. Vergide Kanunilik İlkesinin diğer bir sonucu da vergi hukukunda kıyas yasağıdır. Kıyas yasağı ile vergi kanunlarında bulunan boşlukların kıyas yolu ile doldurulması engellenmiştir. Böylece hukuki güvenlik ve belirlilik sağlanmış olmaktadır. Kıyas yasağı, yürütme organlarının kanuni dayanak olmaksızın idari bir kararla veya yargı organlarının kıyas yoluyla vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi olmadığını ortaya koymaktadır (Yürekli, 1997:283).

72. Kanunilik ilkesi gereğince emlak vergisi ile ilgili düzenlemelerin de kanuna dayanması gerekmektedir. Emlak vergisi ile ilgili düzenlemelerin yapıldığı ve gerek emlak vergisi uygulayıcıları olan belediyeler ve gerekse emlak vergisinin muhatapları olan mükellefler açısından uyulması zorunlu kuralların yer aldığı, halen yürüklükte bulunan kanunlara değinmek yerinde olacaktır.

2.4.3.1. Emlak Vergisi Kanunu

73. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, emlak vergisi bakımından temel kanundur. Emlak Vergisi Kanunu, emlak vergisi uygulamalarıyla ilgili hükümleri, *Bina Vergisi*, *Arazi Vergisi* ve *Müşterek Hususlar* başlıkları altında üç kısım halinde ele almaktadır. Arsalar da, arazi vergisi ile ilgili kısım kapsamında değerlendirilmektedir.

74. Kanun'un 1 ila 11'inci maddeleri arasında *bina vergisi* ile ilgili hükümler; 12 ila 21'inci maddeleri arasında *arazi (ve arsa) vergisi* ile ilgili hükümler; 22'nci ve devamı maddelerinde ise bina ve arazi vergileri *için müşterek hükümler* yer almaktadır.

2.4.3.2. Vergi Usul Kanunu

75. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, vergi usulüne ilişkin hükümleri düzenlemekte olup Emlak Vergisi Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde öncelikle bu kanun hükümleri uygulanır. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci

maddesinde; bu kanunun, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı hükmü yer almaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesinde de, Emlak Vergisi Kanunu hükümleri saklı kalmak şartıyla, bu kanuna göre alınacak vergiler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir.

2.4.3.3. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

76. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 1'inci maddesi uyarınca devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında uygulanır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde kanunun hükümleri saklı kalmak şartıyla, bu kanuna göre alınacak vergiler hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir.

2.4.3.4. Diğer Kanunlar

77. Emlak vergileriyle ilgili temel düzenlemelerin yer aldığı Emlak Vergisi Kanunu'ndan başka emlak vergisi ile ilgisi bulunan düzenlemelerin yer aldığı farklı kanunlar da bulunmaktadır. Bu kanunlarda yer alan hükümler, emlak vergisi uygulamalarına yön vermek bakımından önem taşımaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nda yer almayan hükümler konusunda diğer kanunlara başvurulur. Örneğin emlak vergisinde vergilendirme için temel olan malik, intifa hakkı gibi kavramların ne olduğu konusunda Türk Medeni Kanunu hükümlerinden yararlanılacaktır.

78. Emlak vergisi yönünden diğer birçok kanundaki düzenlemelerden yararlanılması gerekmektedir. Bunlara, İdari Yargılama Usul Kanunu, İmar Kanunu, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, Boğaziçi Kanunu ve Kat Mülkiyeti Kanunu örnek olarak verilebilir. Bu ve diğer kanunlara, ilgili bulundukları konular incelenirken değinilecektir.

2.4.4. Kanun Hükmünde Kararnameler

79. Verginin kanuniliği ilkesi gereğince yürütme organının vergi konusunda yetkisi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerine ilişkin olmakla birlikte yasama organı kendisine ait yasama yetkisi çerçevesinde yürütme organına kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilmektedir.

79.1. Anayasa'nın "Kanun Hükmünde Kararname Çıkarma Yetkisi Verme" başlıklı 91'inci maddesi çerçevesinde, çeşitli konularda düzenleme yapmak

için Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından verilen yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu'nca, *Kanun Hükmünde Kararname* çıkarılmaktadır. Bakanlar Kurulu'nun, kanun hükmünde kararname çıkarabilmesi için, meclis tarafından kabul edilmiş bir *Yetki Kanunu* bulunmalıdır. Yetki kanunu, çıkarılacak kanun hükmünde kararnamenin; amacını, kapsamını, ilkelerini, kullanma süresini ve süresi içinde birden fazla kararname çıkarılıp çıkarılamayacağını gösterir.[30]

79.2. Anayasa'nın 91'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre kanun hükmünde kararname kural olarak vergilendirmenin kaynağı olamaz. Bir başka ifadeyle, normal zamanlarda Kanun Hükmünde Kararname ile vergi konusunda düzenleme yapılamamaktadır.[31] Ancak Anayasa'nın 121 ve 122'nci maddelerinde düzenlenen olağanüstü haller ve sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hali söz konusu ise Kanun Hükmünde Kararname ile vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler yapılabilir. Dolayısıyla kanun hükmünde kararname sadece olağanüstü haller ve sıkıyönetim, seferberlik ve savaş hallerinde vergi hukuku için kaynak olabilmektedir.[32]

80. Bakanlar Kurulu tarafından yalnızca sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde kanun hükmünde kararname yolu ile vergisel düzenlemeler yapılabilecektir. Bunun dışında yasama organı tarafından yürütme organına vergi konusunda düzenleme yapma yetkisi verilemez.

2.4.5. Bakanlar Kurulu Kararları

81. Yürütme organı tarafından vergi konusunda asli düzenleme yapılması

---

30 Anayasa'nın 148'inci maddesinde yer alan düzenleme çerçevesinde de Kanun Hükmünde Kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasa'ya uygunluğunu denetleme görevi, kanunlarda olduğu gibi, Anayasa Mahkemesi'ne verilmektedir. Kanun Hükmünde Kararnameler, hem Anayasa'ya uygunluğu hem de yetki kanunlarına uygunluğu açısından Anayasa Mahkemesi denetimine tabidir. Nitekim, **Anayasa Mahkemesi**, 13.11.2001 tarih ve E:2001/413, K:2001/351 sayılı kararı ile; *Kanun Hükmünde Kararnamelerin öncelikle yetki yasasına uygunluğu, sonra da Anayasa'ya uygunluğu sorunlarının çözümlenmesi gerektiğini, Anayasa'da, Bakanlar Kuruluna ancak yetki yasasında belirtilen sınırlar içerisinde Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisinin verildiğini, yetki yasasının dışına çıkıldığı takdirde Kanun Hükmünde Kararnamenin Anayasa'ya aykırı duruma geleceğini ve böylece, Kanun Hükmünde Kararnamenin yetki yasasına aykırılığının Anayasa'ya aykırılığı ile özdeş olduğu,* sonucuna varmıştır.

31 Anayasa'da, *sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemeyeceği* hüküm altına alınmıştır.

32 Bakanlar Kurulu›nun olağanüstü hal ve sıkıyönetim durumlarında vergisel alanda yaptığı düzenlemelere karşı Anayasa›ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine dava açılamamaktadır. Bu kararnameler, Resmi Gazete'de yayımlanır ve aynı gün TBMM onayına sunulur.

mümkün değilken, yasama organının kanunlarla belirlediği sınırlar dahilinde yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin olarak değişiklik yapılabilir. Anayasanın 73'üncü maddesine göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerde muafiyet, indirim, istisna ve oranlara ilişkin düzenleme yapma yetkisi kanunla Bakanlar Kurulu'na verilebilir.[33] Bakanlar Kurulu, kanunla verilen yetkiler doğrultusunda ilgili hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisini kullanabilmektedir.[34] Bakanlar Kurulu'nun bu tür kararları da vergi hukukunun kaynakları arasındadır.

82. Emlak Vergisine ilişkin olarak da vergi kanunlarının vermiş olduğu yetkilere dayanılarak çıkarılmış Bakanlar Kurulu Kararları bulunmaktadır. Örneğin:

82.1. *Arsa Sayılacak Parsellenmiş Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı*[35] arsa olarak kabul edilecek arazilerin tespitinde göz önüne alınacaktır.

82.2. *2006/11450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı,*[36] hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlere, emeklilere, gazilere, şehitlerin dul ve yetimlerine ait brüt 200 m2'yi geçmeyen tek meskenin bina vergisi oranını 2007 ve sonraki yıllar için sıfır olarak belirlemiştir.

2.4.6. Mahkeme Kararları

83. Bilindiği üzere, mahkeme kararları, doğrudan somut olaylara yönelik çözümlerin üretildiği yargı mercilerinin, yasal mevzuat çerçevesinde oluşturmuş oldukları yorum ve hükümleri içermektedir.

84. Mahkeme kararlarının vergi hukuku bakımından kaynak olarak kabul edilmelerinde, kararın niteliği bakımından fark bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararları ve Yüksek Yargı organlarınca verilen içtihadı birleştirme kararları, bağlayıcı niteliği haiz olmaları bakımından asli kaynaklar arasında

---

33 **Danıştay 4. Dairesi**nin 03.05.2000 tarih ve E:1999/5648, K:2000/1914 sayılı kararında da belirtildiği şekliyle; *Bakanlar Kurulu'nun vergi koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisinin olmadığı, sadece Anayasa ve Kanunla tanınmış bulunan yetki çerçevesinde oranları belirleme yetkisinin bulunduğu* açıkça anlaşılmaktadır. Diğer taraftan idare, kanun hükmünün uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek sorun ve uyuşmazlıkları önlemek amacıyla bir düzenleme yapma yetkisine sahip ise de, bu yetkisini vergi kanunlarında belirlenen sınırları aşmadan kullanmak zorundadır. Bu nedenle Bakanlar Kurulunca vergi kanunlarında yer alan bir hükmün değiştirilmesi, kaldırılması veya vergi konusunda yeni bir hüküm konulması, kanunun bu yolla aşılması, Anayasa'ya aykırılık teşkil eder.

34 *Bakanlar Kurulu Kararları* ile *Kanun Hükmünde Kararnameler* birbirine karıştırılmamalıdır. Kanun Hükmünde Kararnamenin örneğine çok az rastlanır. Bakanlar Kurulu Kararları ise uygulamada çok sık başvurulan bir kaynak özelliği taşımaktadır

35 11.03.1983 tarih ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

36 29.12.2006 tarih ve 26391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sayılabilir. Herkes için bağlayıcı hukuk normu olarak hüküm ifade etmeleri bakımından, vergi hukukuna ilişkin, Anayasa Mahkemesi kararları ve Danıştay içtihadı birleştirme kararları, yargı organları tarafından üretilen bağlayıcı ve asli nitelikte vergi hukuku kaynaklarıdır.

85. Diğer mahkeme kararları olan Danıştay Dairelerinin, Bölge İdare Mahkemelerinin ve Vergi Mahkemelerinin doğrudan emlak vergisi ile ilgili vermiş oldukları kararları ile doğrudan emlak vergisiyle ilgili olmamakla birlikte emlak vergisi uygulamalarını ilgilendiren usul hükümleri yönünden verilmiş olan kararları ise, ilgili somut olay ve bu olayın tarafları bakımından bağlayıcı olmakla birlikte herkes için bağlayıcı nitelikte olmadıklarından, vergi hukuku bakımından yardımcı kaynak niteliğindedir. Bu kararların, emsal teşkil etmeleri bakımından göz önünde bulundurulmaları gerekir.

2.4.6.1. Anayasa Mahkemesi Kararları

86. Anayasanın 148'inci maddesinde görev ve yetkileri belirlenmiş bulunan Anayasa Mahkemesi, kanunların ve kanun hükmünde kararnamelerin Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetleyen ve bireysel başvuruları karara bağlayan yüksek bir mahkemedir. Kararları kesin olup yasama, yürütme ve yargı organlarını, idari makamları, gerçek ve tüzel kişileri bağlar.[37]

87. Anayasa Mahkemesi'nin vergi konusundaki kararları da vergi hukukunun temel kaynakları arasındadır. Anayasa Mahkemesi tarafından vergiye ilişkin bir yasa hükmü iptal edildiğinde bu karar doğrultusunda düzenleme ve işlem yapılması zorunludur (Yürekli,1997:284). Dolayısıyla, vergilerle ilgili kanun ve kanun hükmünde kararnamelerin de anayasal denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından yapıldığından, Mahkeme tarafından verilen kararlar, idare ve mükellefler bakımından bağlayıcı hüküm ve kaynak niteliği taşır. Anayasa Mahkemesi tarafından, vergilerle ilgili birden çok iptal kararı bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin iptal ettiği bir kanuna dayanılarak işlem tesis edilemez (Köküsarı,2009;238). Örneğin, Vergi Usul Kanun'un, ödeme, zamanaşımı ve gecikme zammı gibi hükümlerine yönelik iptal kararları emlak vergisine ilişkin uygulamaları da etkileyen kararlardır. [38]

2.4.6.2. İçtihadı Birleştirme Kararları

88. Diğer hukuk alanlarında olduğu gibi, vergi uygulamaları sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar hakkında yargı organlarında farklı değerlendirmeler

---

37 Anayasa'nın 153'üncü maddesinin 6'ıncı fıkrası uyarınca.

38 **Anayasa Mahkemesi**'nin 10.02.2011 tarih ve E:2008/58, K:2011/37 sayılı kararı buna örnek olarak verilebilir. Bu kararla ilgili olarak, *Tahsilât* bölümündeki *Haksız Tahsil Edilen Vergilerin Red ve İadesinde Faiz Konusu* başlığına bakılabilir.

olması durumunda, uyuşmazlıkların çözümü ve yargı mercilerinin kararları açısından birliği sağlamak için *içtihadı birleştirme kararı* alınabilir. Adli yargıda Yargıtay tarafından verilen içtihadı birleştirme kararları, vergi hukukunun da tabi olduğu idari yargıda ise Danıştay tarafından verilmektedir.

89. Danıştay nezdinde bulunan "İçtihatları Birleştirme Kurulu" tarafından, idari yargıda uygulamada birliği ve hukuki belirlilik sağlamak amacıyla farklı içtihatların birleştirilmesinde veya değiştirilmesine karar verilebilmektedir.[39] Bu içtihadı birleştirme kurulu kararları, Danıştay'ın daire ve kurulları, idare ve vergi mahkemeleri ile idarelerin uymak zorunda oldukları,[40] bağlayıcı hem de kaynak hüküm niteliğindedir. Bu niteliği gereğince, içtihadı birleştirme kararları, vergi hukukunun ve dolayısıyla emlak vergisinin, asli kaynaklarından biri olarak kabul edilmektedir (Yürekli, 1997:285). İçtihadı birleştirme kurulu kararları da, vergi hukukunun yargı organı tarafından üretilen kaynaklarından biridir[41].

89.1. Örneğin, Danıştay 9. Dairesinin, 1986 ve 1987 tarihlerinde, Emlak Vergi-

---

39 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39'uncu maddesine göre; ***Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu**, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir.*

40 Danıştay Kanunu'nun 40'ıncı maddesi uyarınca.

41 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 29.01.1999 tarih ve E:1990/561, K:1991/341 sayılı kararında; içtihadı birleştirme kararlarının bağlayıcılığı ile ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: *Bir olayda uygulanacak olan hukuk kuralının hangisi olduğuna ilişkin olarak Danıştay dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunduğu veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, ortaya çıkan görüşlerden hangisinin hukuka uygun bulunduğunun belirlenmesi amacıyla içtihatların birleştirilmesi yoluna gidilir. içtihatları birleştirme kararı, kanun gibi yeni bir hukuk kuralı koymak amacıyla değil, ancak yasanın hangi alanda uygulanacağını saptamak ve hukuki durumu açıklamak amacıyla verilir. Bu kararlar, mevcut bir kanun hükmünün yorumu olduğuna göre; bu yorumun kanunun yürürlükte bulunduğu dönemler için geçerli olduğunun kabulü gerekir. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40. maddesinin 4 numaralı fıkrasında, bu kararlara Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemelerin ve idarenin uymak zorunda olduğu belirtilmektedir. Aynı maddenin 3.fıkrasında, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararların gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazete'de yayımlanacağının öngörülmüş olması bu kararların herkesçe bilinmesi içindir. Bu yayımlı, içtihatları birleştirme kurulu kararında yer alan görüş ve sonuca yürürlük kazandırmak amaç ve anlamı vermek mümkün olmadığından, kanunun yürürlükte bulunduğu ancak, henüz içtihatları birleştirme kararlarının verilip yayınlanmadığı dönemlerle ilgili olarak idarece tesis edilmiş işlemler hakkında açılan davalarda bağlayıcı niteliği bulunmadığı, karar tesisinde gözönünde bulundurulmayacağı anlamına gelmez.*

sinde muafiyet ve istisnalar konusunda Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin uygulanmasına ilişkin vermiş olduğu iki farklı karar arasındaki aykırılığı gidermek ve yorum birliği sağlamak amacıyla 1988 tarihinde içtihadı birleştirme kararı vermiştir.[42] Bu karar sonrasında, mezkûr konudaki uygulamalar söz konusu içtihadı birleştirme kararına göre şekillenmiştir.

2.4.6.3. Diğer Mahkeme Kararları

90. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun kararları dışındaki yargı organları olan Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri, Danıştay Daireleri ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından da uyuşmazlık hallerinde vergi kanunlarının yorumu yapılarak vergi hukuku bakımından kaynak niteliğini haiz kararlar verilmektedir. Ancak bu mahkemeler tarafından verilen kararlar, yalnızca yargılama konusu somut olayla ilgili olmak üzere ve sadece ilgili mükellef ile vergi dairesi için bağlayıcılık ifade etmektedir. Bu nedenle söz konusu kararlar, emsal olma niteliği taşımakla birlikte herkesi bağlayıcı nitelikte olmadıkları için vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında yer almaktadırlar. Nitekim bu mahkemeler de farklı kişiler için benzer konularda farklı kararlar verebilirler. Bu mahkemelerin kararlarının benzer durumdaki herkese aynı yönde uygulanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Örneğin belediyelerin bu mahkemeler tarafından verilen emlak vergisine ilişkin bir kararı, yalnızca o mükellef ve dava konusu olay için uygulama zorunluluğu bulunmakta, fakat diğer mükellefler için uygulama zorunluluğu söz konusu olmamaktadır.

91. Ancak, yasal bir zorunluluk olmasa da, uygulamada birlik sağlamak ve muhtemel iptal kararlarıyla karşılaşılmasını engellemek bakımından, belediyelerin emlak vergisi uygulamalarını olabildiğince bu kararlar doğrultusunda yapmasında yarar bulunmaktadır.

2.4.7. Tüzükler

92. Tüzükler, kanunların nasıl uygulanacağını göstermek veya emrettiği hususları belirtmek üzere, kanuna aykırı olmamak ve Danıştay incelemesinden geçirilmek[43] şartıyla Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılır. Anayasanın "Tüzükler" başlıklı 115'inci maddesinde[44] yer alan hukuki kaynaklardan biri

---

42 **Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu**'nun, 11.02.1988 tarih ve E:1987/3, K:1988/1 sayılı kararı.

43 Normlar hiyerarşisinde kanunlardan sonra gelen ve idarenin düzenleyici işlemlerinden birisi olan tüzük tasarılarını inceleme görevi Anayasa'nın 155' inci maddesi ile Danıştay'a verilmiştir. Tüzüklerin Danıştay'ın incelemesinden geçmesi, Danıştay'ın onayına bağlı olmaları anlamına gelmemekte, inceleme sonucunda Danıştay onay vermese bile, tüzük çıkarılabilmektedir.

44 Anayasanın "Tüzükler" başlıklı 115'inci maddesi şöyledir: *Bakanlar Kurulu, kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve*

olan tüzükler, düzenleyici işlem niteliğine sahiptir. Tüzük çıkarma yetkisi yürütme organına verilmiştir.

92.1. Tüzükler vergi hukuku bakımından, vergi kanunlarının ve hükümlerinin daha iyi anlaşılabilmelerini sağlamak açısından önemli bir kaynak niteliğine sahiptir.

93. Emlak vergisi uygulamalarına temel oluşturan hukuki dayanaklar arasında, tüzükler de yer almaktadır. Bu çerçevede; Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 ve 31'inci maddelerine dayanılarak çıkartılan *Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük*[45] zikredilmelidir. Emlak vergisi değerinin tespiti, bu tüzük hükümleri uyarınca yapılmaktadır.

2.4.8. Yönetmelikler

94. Yürütme organının düzenleyici işlemleri arasında yer alan yönetmelikler, Anayasa'nın 124' üncü maddesi ile düzenlenmiştir. Mezkur 124' üncü madde ile Başbakanlığa, bakanlıklara ve kamu tüzelkişilerine, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelik çıkarabilme yetkisi verilmiştir. Vergi hukuku alanında yönetmelikler daha çok Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmaktadır.[46]

95. Uygulamada, tüzükten çok yönetmelik çıkarma yoluna gidilmekle birlikte, doğrudan vergi konusunu ilgilendiren yönetmelik sayısı çok fazla değildir. Bazı yönetmelikler, doğrudan vergiye ilişkin olmamakla birlikte taşıdıkları hükümler bakımından vergi hukuku kaynağı olabilmektedir. Özellikle vergi kanunlarının çıkarılmasını öngördüğü yönetmelikler, vergi hukuku açısından kaynak niteliğindedir.

96. Emlak vergisi bakımından da gerek Emlak Vergisi Kanunu, gerek diğer ilgili kanunlar çerçevesinde çıkarılmış yönetmelikler bulunmakta ve uygulamaya yön vermektedir. Örneğin:

96.1. Maliye Bakanlığı tarafından, Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa Ve Arazi Hakkında Yönetmelik[47] yayımlanmıştır. Bu yönetmelikten emlak vergisinde kısıtlılık uygulamalarında yararlanılacaktır.

96.2. Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği[48], Plansız Alanlar İmar Yönetmeliği[49] ve

---

Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek şartıyla tüzükler çıkarabilir. Tüzükler, Cumhurbaşkanınca imzalanır ve kanunlar gibi yayımlanır.

45 15.03.1972 tarih ve 14129 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

46 Yönetmelikler hakkında da ilgilileri tarafından, kanunlara aykırılık sebebiyle Danıştay'da iptal davası açılabilir.

47 17.11.1986 tarih ve 19284 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

48 02.11.1985 tarih ve 18916 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

49 02.11.1985 tarih ve 18916 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Büyükşehir belediyelerince yayımlanan İmar Yönetmeliği hükümlerinden de emlak vergisinde yararlanılacaktır.

96.3. Maliye Bakanlığı tarafından, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik[50] yayımlanmıştır. Bu Yönetmeliğin amacı, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile isteyecekleri izahatın özelge tayin edilmek veya sirküler yayımlanmak suretiyle cevaplanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

2.4.9. Genel Tebliğler

97. Genel Tebliğler; mükellefleri bilgilendirmek, yol göstermek, vergi kanunlarının daha iyi anlaşılmasını sağlamak, uygulanmasına açıklık getirmek ve yön vermek amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından yapılan açıklayıcı ve düzenleyici işlemlerdir.

98. Maliye Bakanlığı, kanunların verdiği yetki çerçevesinde, görüş ve kararlarını açıklamak için genel tebliğler yayınlamaktadır. Bu nitelikteki tebliğler, bağlayıcı tebliğlerdir. Bunun yanı sıra Bakanlığın, Danıştay'ın istikrar gösteren yargı kararlarını yerleşik içtihat sayarak, sonraki uygulamaların bu yönde olması amacıyla genel tebliğ yayınlaması da mümkündür.

99. Genel tebliğler, özelikle vergilendirme işleminde uygulama birliğinin sağlanması; hem memurların hem de mükelleflerin tereddütlerinin giderilerek karışıklıkların önlenmesi açısından çok önemli kaynaklardır.

100. Emlak Vergisi Kanunu'nun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından, emlak vergisi uygulamaları ile ilgili olarak bu güne kadar, 59 adet Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Kanun uyarınca yayımlanan genel tebliğlerin ve vergilerle ilgili diğer genel tebliğlerdeki bazı hususların da emlak vergisi bakımından göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

100.1. Özellikle, Maliye Bakanlığı'nın, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile birlikte hazırlayarak, her yıl bina metrekare normal inşaat maliyetlerine ilişkin Resmi Gazete'de yayımladığı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği de bina vergi değerlerinin tespitinde yararlanılacak temel mevzuattır. 2012 yılı inşaat bedelleri için 58 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği[51] yayımlanmış ve ekli cetvelde binalar 22 sınıfa ayrılmıştır. Bu konuyla ilgili her yıl yeniden güncelleme yapılarak tebliğ yayımlanmaktadır.

---

50 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

51 26.12.2011 tarih ve 28154 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.4.10. İç Genelgeler

101. Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan ve vergi idarelerinin iç işleyişini ilgilendiren iç genelgeler de vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında yer almaktadır. İç Genelgeler, uygulamada birlik sağlama bakımından bazı önemli konularda bütün örgüte yazılan yazı niteliğindedir. Vergi idarelerine yönelik emir ve yazılar olmaları bakımından, mükellefler için kesin bağlayıcı nitelik taşımadıkları söylenebilir.

101.1. Maliye Bakanlığı tarafından 2010 yılına ait uygulanacak emlak vergi değerinin tespitiyle ilgili asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer takdirlerinde uyulacak esaslarla ilgili olarak 03.04.2009 tarihli 2009/1 Seri No.lu Emlak Vergisi İç Genelgesi ve 2009/2 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi yayımlanmıştır.

2.4.11. İzahatlar

102. Vergi Usul Kanunu'nun "Mükelleflerin izahat talebi" başlıklı 413'üncü maddesi gereğince, mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından karmaşık ve tereddüde yol açan hususlarda Gelir İdaresi Başkanlığından ya da bu konuda yetkili kıldığı makamlardan yazılı izahat isteyebilmeleri mümkündür. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve -vergi mahremiyetine ilişkin hükümler gözönünde bulundurulmak şartıyla- özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır.[52]

103. Mükelleflerin vergi uygulamaları ile ilgili tereddüt yaşadıkları hususlarla ilgili yazı ile isteyecekleri açıklamaların özelge veya sirküler yayımlamak suretiyle cevaplanmasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği, *Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik* yayımlanmıştır.

2.4.11.1. Özelgeler (Muktezalar)

104. Mevcut mevzuata göre vergi mükellefleri, vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin olarak tereddüde düştükleri konularda Maliye Bakanlığından bilgi isteyebilmektedir. Yapılan bu açıklama münferit yani sadece görüş isteyen kişiye yönelikse özelge (mukteza) adını alır. Özelgeler, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ya da yetkili kılacağı vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar tarafından yayımlanır.

---

52 Bunlar hakkında iptal davası açılabilmesi mümkün değildir. Nitekim bu hususta, **Danıştay 7. Dairesi**'nin 26.05.1998 tarih ve E:1997/2574, K:1998/2036 sayılı kararı ile, *vergi uygulaması bakımından tereddüde düşülen hususlarla ilgili olarak yapılan başvurular üzerine verilen "açıklama"lara karşı dava açılamayacağı,* belirtilmiştir.

105. Özelgeler, ilgili mükellefe verilen cevap niteliğindedir ve dolayısıyla yardımcı kaynak hükmündedir. Özelgeler, ilgili mükellef yönünden önemli sonuç doğurmaktadır. Kendisine tebliğ edilen muktezaya göre işlem yapan mükellefe bu işlem cezayı gerektiriyor ise ceza kesilmeyecektir.[53]

105.1. Emlak vergisi ile ilgili olarak da somut durumlarda Vergi Usul Kanunu 413'üncü madde uyarınca verilen muktezalar (özelgeler) somut olaylarda dikkate alınabilir.

106. Özelgeler, emlak vergisi uygulamalarına ilişkin somut olaylar çerçevesinde açıklayıcı ve yönlendirici izahatlar içermeleri bakımından bu kitapta konularına göre ilgili bölümlerde yer almaktadır.

2.4.11.2. Sirküler

107. Vergi hukukunda sirküler, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından, uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere, vergi uygulamalarında tereddüt yaşanılan hususlarla ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan açıklamaları içeren, genel yazılardır. Aynı konu ile ilgili ayrı ayrı çok sayıda mükellefin başvurması, hepsine ayrı mukteza verilmesi hem zaman hem emek kaybına sebep olmaktadır. Bu yüzden bakanlık bu olumsuzlukları en aza indirmek için toplu halde cevap yayımlar; bunlar da *sirküler* adını alır. Dolayısıyla Gelir İdaresi Başkanlığı, özelgelerden özellik arz edenleri sirküler olarak yayımlayabileceği gibi, mükelleflerin özelge taleplerini sirkülerle cevaplama yoluna da gidebilmektedir.

108. Durumları sirkülerde yayımlanan olaya uygun ve yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapan mükellefler adına ceza kesilmeyecektir.[54]

109. Maliye Bakanlığı tarafından Emlak Vergisi Kanunu'nun 12'nci ve 14'üncü maddeleri ile ilgili olarak 1 No.lu ve 2 No.lu Emlak Vergisi Sirküleri yayımlanmıştır.

109.1. 1 No.lu Sirkülerde, Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi, arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazilerin arazi vergisi karşısındaki durumu hakkında açıklamalar yer almaktadır.

109.2. 2 No.lu Sirkülerde, turizm işletmelerine dâhil binalar için geçici emlak (bina) vergisi muafiyetinin uygulanmasında geçerli olan belgeler ve süreler hakkında açıklamalar yer almaktadır.

2.4.12. Doktrin

110. *Bilimsel öğreti* de denilen doktrin; konuyla ilgili uzman kişilerin çeşitli vergi

---

53 Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesi uyarınca.

54 Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesi uyarınca.

sorunları hakkında ortaya koydukları yorum ve düşünceleri kapsamaktadır. Doktrinler, hem hukuk kurallarının nasıl yorumlanması gerektiği göstererek uygulamaya yardımcı olmakta, hem de kuralların eksikliklerini ve olması gerekenleri göstererek yasama organına destek sağlamaktadır.

110.1. Doktrin, zorunlu değil açıklayıcı bir hukuk kaynağı olup uygulayıcılar tarafından uyulması mecburiyeti bulunmamaktadır. Ancak, özellikle üzerinde görüş birliği bulunan konuların uygulamada dikkate alınması uygun olacaktır.

2.4.13. Örf ve Adet

111. Örf ve adetlerin vergi kanununda kaynak olma özelliği oldukça sınırlıdır. Ancak vergi yasalarında açıkça izin verilmesi halinde kaynak niteliği taşıyabilir.

112. Örneğin, bir arazi veya arsanın binanın mütemmimi olup olmadığı tespit edilirken mahalli örften de yararlanılmaktadır.[55]

2.5. Emlak Vergisiyle İlgili Hükümlerin Uygulanması

113. Emlak vergisinde hangi hukuk kurallarının uygulanacağı, normlar hiyerarşisi ve çelişkili kanun hükümlerinde çözüm yolları konusunda daha önce yapmış bulunduğumuz temel çerçeve esas alınarak belirlenecektir. Bu çerçevede, öncelikli uygulanacak olan hukuk normu, emlak vergisine özel düzenleme yapıyor olması bakımından, Emlak Vergisi Kanunu'dur. Emlak vergisiyle ilgisi bulunan diğer hukuk kurallarının uygulanması ise çelişkili *kanun hükümlerinde çözüm yollarının belirlenmesi*ne ait ilkeler çerçevesinde belirlenecektir. Ayrca, emlak vergisine ilişkin hükümlerin yer ve zaman bakımından uygulama alan ve sınırı da, yine bu ilkeler çerçevesinde tayin edilmektedir.

2.5.1. Yer Bakımından Uygulanma

114. Emlak vergisi taşınmaz vergisi olması itibariyle taşınmazlar esas alınarak uygulanan bir vergidir. Dolaysıyla ülke içindeki taşınmazlar, kime ait olurlarsa olsunlar, temel olarak emlak vergisinin konusuna girmektedir. Yani emlak vergisinde mülkilik prensibi esastır. Ancak vergi uygulamalarında bazı istisnai durumlar da göz önüne alınmakta, teorik ifadeyle, mülkilik sisteminin uygulamasında ikametgâh ve kaynak ilkesi gözetilmektedir. Örneğin, Emlak Vergisi Kanunu gereğince, diplomatik binalardan Emlak Vergisi alın-

55 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde: "Şehir imar plânlarına ve mahallî örfe göre; bina ile sınırlanmış veya aynı işte kullanılmak üzere tahsis edilmiş olsun veya olmasın arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi yahut bu halde iken mütemmimlik durumundan çıkması halinde vergi değerinin yeniden beyan edilmesi ve vergilemenin bu beyan esas alınarak değiştirilmesi gerekmektedir" açıklamasına yer verilmiştir.

maması gibi durumlar bu ilkenin bir yansıması olarak ortaya çıkmaktadır.[56]

2.5.2. Zaman Bakımından Uygulanma

115. Hukuku kurallarının zaman bakımından uygulanması, emlak vergisiyle ilgili hükümlerin hangi tarihten itibaren ve hangi tarihler aralığında uygulanacağını ifade etmektedir. Bu bakımdan emlak vergisi kuralları, yürürlük tarihleri itibariyle söz konusu olan emlak vergileri için uygulanacaktır. Emlak vergisi ile ilgili kanun değişiklikleri değişiklikten sonraki dönem için uygulanacaktır. Örneğin, 2002 yılında yapılan düzenleme ile, 4751 sayılı Kanun'la 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanun'una eklenen geçici 20'nci maddenin (b) fıkrasına göre 09.04.2002 tarihinden itibaren arsa ve arazilere ait metrekare birim değer tespitlerinin takdir komisyonlarınca yapılacağı hükme bağlanmış bulunmakta olup bu hüküm, söz konusu tarih itibariyle uygulanmaya başlanacaktır. Ancak emlak vergisi bakımından bildirimde bulunulmayan taşınmazlar bakımından veya diğer hallerde ikmalen veya idarece yapılacak tarhiyatlarda, verginin ait olduğu döneme ilişkin mevzuat hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

2.5.3. Anlam Bakımından Uygulanma

116. Diğer kanun hükümlerinde olduğu gibi, emlak vergisiyle ilgili kanun hükümleri uygulanırken de, zaman zaman, ilgili soyut hükümlerin söz konusu somut olaylara uygulanabilmesi için yorum yapılması gereği oluşabilmektedir.

117. Bu noktada özellikle *yargı yorumu* üzerinde durmak yerinde olacaktır. Belirttiğimiz üzere, ilgili kanunları somut olaylara uygularken mahkemelerin konuya ilişkin kararlarında ortaya çıkan içtihatlarına, yargı yorumu adı verilmektedir.

118. Emlak vergisi bakımından da, mahkemeler tarafından yapılan yorumlar, yani vergi mahkemelerinin önlerine gelen olaylar sırasında verdikleri kararlar, somut kararlar olup ilgili olayda tarafları ve mahkemeyi bağlayıcı nitelik taşımaktadır. Bir somut olay için verilen bu kararlar, emsal niteliği taşımakla birlikte, benzer ya da diğer olaylar için bağlayıcı değildir.

118.1. Başka bir ifadeyle, bir somut olayda mahkeme tarafından verilen bir karar, hakkında mahkeme kararı ile hüküm tesis edilen o somut olay için, mü-

---

56 Maliye Bakanlığı **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 09.06.2004 tarih ve 6652-312/26109 sayılı özelgesi, bu konuya ilişkin verilebilecek örneği içermektedir. Özelgede: "Avustralya›daki yabancı ülke temsilciliklerine ait gayrimenkullerle ilgili yeni vergi uygulamasına başlanılması nedeniyle Türkiye Cumhuriyeti temsilciliklerinden çevre temizlik vergisi de dahil olmak üzere, belediye tarafından hizmet olarak sunulan kalemler için konut vergisi tahsil edildiğinden, karşılıklılık ilkesine göre ülkemizdeki Avustralya misyonlarından emlak ve belediye hizmetlerine ilişkin çevre temizlik vergilerinin tahsil edilmesi gerekir" denilmektedir.

kellef ve idarenin uyması zorunlu bir hüküm oluşturmakta ve uygulamanın mahkeme kararı doğrultusunda yapılması zorunluluğunu doğurmakta iken; benzer bir başka olayda mutlaka aynı uygulamanın yapılmasını zorunlu kılmamaktadır.

118.2. Emlak vergisi uygulayıcıları olan belediyeler için, kendi uygulamalarına ilişkin somut olaylara yönelik yargı kararları, o somut olayla doğrudan ilgili olmaları nedeniyle uygulanması zorunlu bir yorumdur. Somut olay için doğru uygulamanın ne olduğunun yargı kararları ile gösterildiği durumlarda, bu kararların gereklerinin 1 ay içinde yerine getirilmesi yasal zorunluluktur. Mahkeme kararı verilen somut olaylara benzer olaylar için mahkeme kararaları doğrultusunda uygulama yapma zorunluluğu bulunmamakla birlikte, kararların emsal niteliği göz önüne alınarak uygulama yapılması muhtemeler uygulama hatalarını ortadan kaldırması bakımından önem taşımaktadır.

119. Mahkeme kararları arasında yer alan ve içtihat hukukunun oluşumunda büyük payı bulunan Danıştay'ın İçtihadı Birleşme Kararları, Resmi Gazete'de yayımlandıkları için, emsal niteliğinin ötesine geçerek, benzer olaylarda da mahkemeler ve idareler için bağlayıcı nitelik taşımaktadır. Bu nedenle herhangi bir somut olayla ilgili içtihadı birleştirme kararı bulunması halinde aynı konuya ilişkin bütün olaylarda söz konusu içtihadı birleştirme kararı doğrultusunda uygulama yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.

2.6. Emlak Vergisini Doğuran Olay

120. Vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, bir yandan devletin vergi alacağının, diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden teşkil eder. Vergi Usul Kanunu'nun 19'ncu maddesinde vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir.

121. Her vergi kanununda verginin konusu, mükellefi ve vergiyi doğuran olay belirlenir. Verginin konusu ile vergiyi doğuran olay birbirinden farklı kavramlardır. Verginin konusu genellikle gelir, servet, sermaye gibi maddi; hizmet, kıymet, belge, iş ve işlemler gibi gayri maddi şeylerdir. Vergiyi doğuran olay ise, bu şeylerin elde edilmesi, kullanılması, alınması veya satılması gibi işlemlerdir. Gelir vergisinde gelirin elde edilmesi, katma değer vergisinde mal ve hizmet teslimi, emlak alım vergisinde tapuya tescil işlemi vergiyi doğuran olaydır.

122. Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay; emlaka sahip olma, emlak üzerinde intifa hakkının kurulması veya emlakın malik gibi tasarruf edilmesidir. Emlak vergisini doğuran olay, Emlak Vergisi Kanunu'nun, *emlak vergisi*ni bağladığı olayın gerçekleşmesi ile oluşan durumdur. Emlak vergisinin bağ-

landığı olayın hukuken tekemmülü ile emlak vergisini doğuran olay gerçekleşir. Emlak vergisi bakımından fiili durumlar da emlak vergisini doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Örneğin, kişilerin tapu kaydı ile hukuken bir taşınmaza malik olmasalar da fiilen malik gibi bir taşınmazı kullanmaya başlamaları da emlak vergisini doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Emlak vergisinde verginin konusunu oluşturan bina, arsa veya arazinin maddi varlığı üzerinde tasarruf hakkının elde edilmesi ve kanunda belli edilen sürelerin doğması (Özbalcı, 1980:54) emlak vergisini doğuran olaydır.

123. Kısacası emlak vergisinde vergiyi doğuran olay, bir taşınmaza malik olunması, bir taşınmaz üzerinde intifa hakkı sahibi olunması veya bir taşınmazın malik gibi tasarruf edilmeye başlanması durumlarının gerçekleşmesi ve bunlar için kanunun öngördüğü süreler var ise bu sürelerin dolması halinde ortaya çıkar. Devletin vergi alma hakkı vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlar. Vergiyi doğuran olay öncelikle vergi döneminin tespitinde büyük öneme sahiptir. Vergiyi doğuran olay bir vergileme sürecinde bütün aşamaları etkileyen ilk ve ana aşamadır.

124. Emlak vergisi bakımından hem belediyeler hem de mükellefler bakımından vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla beraber bazı yerine getirilmesi gereken ödevler oluşur. Örneğin emlak vergisi mükellefleri için, bildirimde bulunma, vergi ödeme gibi; belediyeler için ise, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi sorumluluklar oluşmaktadır.

2.7. Emlak Vergisinin Önem Arzettiği Hususlar

125. Emlak vergisi, bina, arsa ve arazilerden alınan bir vergi türü olarak var olmasının yanı sıra başka konularda da anlam ifade etmektedir. Emlak vergisi, belediyeler için bir gelir kalemi ve mükellefler için servet ve gelir göstergesi olmanın yanı sıra, vergi değeri bakımından diğer bazı hukuki işlemlerde temel bir kıstas olarak kabul edilmesi yönünden de önem taşımaktadır.

2.7.1. Belediyelerin Gelir Kalemi Olarak Emlak Vergisi

126. Emlak vergisi, yerel hizmetlerin yürütülmesinde belediyelerin yapacakları harcamaları için potansiyel gelir kalemlerinden biri olarak kullanılmakta, belediyelerin önemli bir finansal kaynağı olması bakımından önem taşımaktadır.

127. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 59'uncu maddesinde Belediyenin gelirleri arasında; "kanunlarla gösterilen belediye vergi, resim, harç ve katılma payları" yer almaktadır. Emlak vergisi de bu vergilerden biridir. Ayrıca, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu hükümleri değerlendirildiğinde, kanunda gösterilen vergi, harç ve katılma payları ile birlikte 1319 sayılı Kanun'da gösterilen emlak vergisinden sağlanacak gelirlerin belediyelerin öz gelirleri

arasında yer aldığı değerlendirilmektedir.[57]

128. Emlak vergisi özellikle ilçe belediyelerinin en büyük gelir kaynağıdır. Emlak vergisinden sonra genelde en büyük payı ise Merkezi idare Vergi Gelirlerinden alınan pay oluşturmaktadır. belediyelerin işlevlerini yerine getirmek için çalıştırdığı personel için ödenen ücretler ile ilçe sınırları içinde yapılan her türlü alt ve üst yatırım hizmetlerinin bedelleri bu kalemlerden alınan gelirden karşılanmaktadır. Dolayısıyla emlak vergileri belediyelerin en önemli gelir kalemlerindendir. Emlak vergisinin belediye hizmetlerini yürütemeyecek nitelikte olması, hem belediyeleri hem de belde sakinlerini olumsuz etkilemektedir.

2.7.2. Servet ve Gelir Göstergesi Olarak Emlak Vergisi

129. Emlak vergisi, vergiler içindeki yerini ve önemini, zaman içinde kaybetmiş ve devletin gelir kalemi olarak geri planda kalmış olmakla birlikte, servet ve gelir göstergesi olması sebebiyle modern devletler tarafından da bu vergiden vazgeçilebilmiş değildir.

130. Vergi ödeme gücünün göstergelerinden birini de servetler oluşturmaktadır. Emlak, en önemli servet göstergelerinden biri; emlak vergisi de, bir servet vergisidir. Nitekim emlak vergisinde vergilendirme, taşınmaz servetlerin vergi değeri üzerinden yapılmaktadır.[58]

2.7.3. Mülkiyet Tespitinde Karine Olarak Emlak Vergisi

131. Henüz kadastro görmemiş taşınmazlar bakımından, söz konusu taşınmazların mülkiyetinin kime ait olduğunun tespitinde veya mülkiyet devrinin tespit ve ispatında emlak vergisi ödemeleri önemli bir karine olarak kabul edilmektedir. 3402 sayılı Kadastro Kanunu'na göre taşınmaz malları sınırlandırma, tespit ve kontrol işlerinde, emlak vergi ödemeleri tespit belgelerinden biri olarak kullanılabilmektedir.[59]

132. Değişik tarihlerde emlak vergisini ödendiğine ilişkin bir takım vergi makbuzlarına dayanılarak dava konusu taşınmaz üzerinde mülkiyet hakkı id-

---

57 İçişleri Bakanlığı **Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü** tarafından, Antalya Büyükşehir Belediye Başkanlığı'na cevaben yazılmış, 03.03.2011 tarih ve 6387 sayılı, "öz gelirler" konulu yazı.

58 Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun "Servetleri Değerleme" başlıklı üçüncü bölümünde yer alan "Bina ve Arazi" başlıklı 297'nci maddesinde, "ticari sermayeye dahil olsun olmasın bilumum binalarla arazi vergi değeri ile değerlenir" hükmü yer almaktadır. Kanun'un "Vergi Değeri" başlıklı 268'inci maddesin ise, *vergi değerinin bina ve arazinin emlak vergisi değeri olduğu* yönünde hüküm bulunmaktadır.

59 3402 sayılı Kadastro Kanunu'nun 47'nci maddesi (D) fıkrası hükmü gereğince, 28.10.1987 tarih ve 19618 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Taşınmaz Malların Sınırlandırma, Tespit Ve Kontrol İşleri Hakkındaki Yönetmelik hükümleri uyarınca.

diasında bulunulabilinir. Ancak vergi kayıtları zilyetliği kanıtlamaya yarayan belge niteliğinde olup, mülkiyet belgesi niteliğinde değildir. Bir kaydın Kadastro Kanunu'nun 14'üncü maddesinin son fıkrasında belirtilen zilyetlik belgesi olarak kabul edilebilmesi için sınırlarının belirgin ve ilgili taşınmaza uyarlanabilir olması gerekir. Çünkü sınır taşımayan bir kaydın değişik taşınmazlara uygulanması mümkündür. Bu nedenle, sınırı bulunmayan kayıtların zilyetlik belgesi olarak kabulü mümkün değildir.[60]

2.7.4. Kamulaştırma Bedelinin Tespitinde Kıstas Olarak Emlak Vergisi

133. Emlak vergisi Kamulaştırma Kanunu gereğince, kamulaştırma bedelinin tespitinde esas kriterlerden biri niteliğine sahiptir. 1982 Anayasasının 46'ıncı maddesinde devlet ve kamu tüzel kişiliklerinin, kamu yararının gerektirdiği hallerde karşılıklarını ödeyerek özel mülkiyette bulunan taşınmazları kamulaştıracağı veya üzerinde irtifak hakkı kurabileceği hükmü yer almaktadır.

134. Kamulaştırma Kanunu'nun[61] "Kıymet takdiri esasları" başlığını taşıyan 11'inci maddesi hükmüne göre; kamulaştırmanın idari ve yargı evresinde kamulaştırma bedeli takdir edilirken esas tutulacak kıstaslar arasında,. "d) Varsa vergi beyanı," da sayılmıştır.[62]

135. Kamulaştırma Kanunu'nun 11'inci maddesi, kamulaştırılan taşınmazların kıymet takdir esaslarını belirlerken, emlak vergi değerlerinin de bu esaslara göre kullanılacak kıstaslardan biri olarak görmektedir. Dikkate alınacak vergi beyanı hem kamulaştırmaya konu olan taşınmazın hem de emsal taşınmazın vergi beyanıdır. Emsal taşınmazla kamulaştırılan taşınmazın değerleri karşılaştırılırken emlak vergisi takdir komisyonunun taşınmazların değerine esas rayici belirlerken nelere dikkat etmiş olduğu da göz önünde bulundurulmalıdır. Yargıtay'ın kamulaştırma bedelinin tespitinde emlak vergisi değerinin dikkate alınmasına yönelik yerleşik görüşü, emsal ile kamulaştırılan taşınmazın emlak vergisine esas metrekare değerleri arasındaki oranla bilirkişilerce belirlenen değerleri arasındaki oranların karşılaştırılarak aralarında fahiş fark bulunup bulunmadığının ortaya konulması şeklindedir. Bu şekilde her iki değer arasındaki oran farklılığı göz önünde bulundurulabilecektir. Bilirkişilerce değerlendirme yapılırken bu orandan makul ölçüde ayrılabilirse de bunun gerekçelerinin de açıklanması ve oluşacak sapmanın hiçbir şekilde vergi değerinin oranını tersine çevirecek ölçüde

---

60 **Yargıtay 16. Hukuk Dairesi**'nin 18.12.1992 tarih ve E:1992/1422, K:1992/15252 sayılı kararı.

61 08.11.1983 tarih ve 18215 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

62 Bu husus, **Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu**'nun 17.4.1998 Tarih ve E:1996/3, K:1998/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararında da belirtilmektedir.

olmaması gerekmektedir[63].

2.7.5. Gelir Vergisinde Emsal Kira Bedeli Uygulamasında Kıstas Olarak Emlak Vergisi

136. Kiraya verilen bina ve arazilerde emsal kira bedeli, varsa yetkili özel makamlarca veya mahkemelerce saptanmış kira bedelidir. Böyle bir makam yoksa, o bina ya da arazi için kira takdiri veya tespiti yapılmamışsa; emsal kira bedeli, emlak vergisi değerinin % 5'idir.

137. Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesi, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağını, bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağını hüküm altına almıştır. Kanuna göre, bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanun'una göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir.

138. Vergi Usul Kanunu'nun 268'inci maddesinde bina ve arazilerin vergi değerinin Emlak Vergisi Kanunu'na göre belirlenen değeri olduğu belirtilmiştir. Emlak Vergisi Kanunu uyarınca tespit edilecek değer emsal kira bedelinin belirlenmesinde kullanılacak ve gelir vergisinin hesaplanmasında etkili olacaktır (Öztürk ve Yiğit, 2009:147). Kiraya verilen bir taşınmazın kira bedeli emsal kira bedeli olan emlak vergisi bedelinin % 5'inden az olamayacaktır. Mükellefin beyan ettiği kira bedelinin emlak vergi değerinin % 5'inden az olması durumunda durumun tespit edilmesiyle aradaki fark üzerinden ikmalen tarh yapılması gerekecektir[64].

---

63 **Yargıtay 18. Hukuk Dairesi**'nin 24.4.2002 tarih ve E:2002/4088, K:2002/4647 sayılı kararında; *dava konusu taşınmaz ve emsal alınan taşınmazın değerlendirme tarihindeki beyan edilen vergi beyanları ile bu taşınmazların bulundukları cadde veya sokak için belediyelerce emlak vergisine esas olmak üzere belirlenen m2 fiyatları, ilgili belediyeden getirtilerek bu değerlere göre verilen m2 fiyatının mukayese edilmesi gerektiğine, emsalin ve dava konusu taşınmazın emlak vergisine esas değerlerinin birbirine oranı ile bilirkişi raporlarında emsal karşılaştırması sonucu değerlendirmeye esas alınan oran birbirinden fahiş ölçüde farklı ise, mahkemece bu farklılık ve çelişki bilirkişi kurulundan ek rapor alınarak mutlaka giderilmesi gerektiğine,* hükmedilmiştir. Yargıtay **Hukuk Genel Kurulu**'nun 21.01.2009 tarih ve E:2008/18-792, K:2009/7 sayılı kararı da bu yöndedir.

64 **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 06.04.1990 tarih ve E:1989/186, K:1990/31 sayılı kararında; *emsal kira bedeli uygulanan hallerde mükelleflerin bu oranın altında kira geliri elde ettiklerini açıklama ve kanıtlama imkânına sahip oldukları, bu konuda kanıt yükümlülüğünün iddiayı ileri sürene ait olduğu,* belirtilmiştir. Bu konuda, *kira sözleşmelerinin ispat aracı olarak kullanılabileceğine* ilişkin **Danıştay 3. Dairesi**'nin 18.01.1989 tarih ve E:1988/2428, K:1989/109 sayılı kararı; *davacının beyan ettiği kira gelirlerinin doğru ve gerçek olduğunu ibraz ettiği kira mukavelelerı ile ispatladığından, emsal kira bedeline göre cezalı vergi salınmasında yasal isabet görülmediği,* şeklindedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 05.11.1987 tarih ve E:1986/2725, K:1987/2485 sayılı

139. Örneğin; bir kimse, emlak vergisi değeri 100.000 Türk Lirası olan bir apartman dairesini arkadaşına kirasız (bedelsiz) olarak vermişse; kira geliri elde etmediği halde, emsal kira bedeli (100.000 x % 5)= 5.000 Türk Lirası olacaktır.

140. Bina veya arazi dışında kalan mal ve haklarda emsal kira bedeli, bunların maliyet bedelinin %10'udur. Bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlemesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur. Kira bedelinin hiç olmaması veya düşük olması halinde, "emsal kira bedeli" esas alınır.

2.7.6. Veraset ve İntikal Vergisinde Matrah Olarak Emlak Vergisi

141. Emlak vergisi değerinin kullanıldığı bir başka alan veraset ve intikal vergilerinin matrah hesaplamasıdır. İntikal eden gayrimenkuller (ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın) üzerinden alınacak *veraset ve intikal vergisi*nin matrahı, bu gayrimenkullerin emlak vergisi değeridir.[65]

142. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre, veraset yoluyla veya ivazsız taşınmaz edinenlerin, veraset ve intikal vergisi için bulunacakları bildirimde taşınmazların değerini emlak vergisine esas olan değerine göre beyan etmeleri gerekmektedir.[66] Vergi dairesi beyan edilen bu değer üzerinden vergiyi tarh eder. Vergi dairesince yapılacak değerlendirmede de emlak vergi değeri esas alınır. Eğer mükellef tarafından beyan edilen değer emlak vergi değerinden düşükse aradaki fark ikmal edilir. Mükellef tarafından beyanname verilmemiş olan durumlarda re'sen yapılacak tarhiyatlarda da emlak vergi değeri esas alınır.[67]

143. Veraset yolu ile veya ivazsız olarak ticari bir işletmenin intikalinde de ticari işletmeye dahil taşınmazlar varsa bunlar da mükellefler ve vergi dairesi tarafından emlak vergi değeri ile değerlenecektir(Öztürk ve Yiğit, 2009:149).

2.7.7. Tapu Kadastro Harçlarında Matrah Olarak Emlak Vergisi

144. Emlak vergisi değerinin kullanıldığı bir diğer alan ise harçlardır. 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 57'inci maddesi tapu ve kadastro işlemlerinden harca

---

kararı da aynı yöndedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 26.01.1988 tarih ve E:1987/1007, K:1988/314 sayılı kararı ile; *geçmiş yıllarda kiralanmış taşınmazların kira bedellerinin aksi ispatlanmadıkça emsal kira bedelinden düşük olduğundan bahisle tarhiyat yapılamayacağına*, hükmedilmiştir.

65 Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca.

66 **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 18.11.2005 tarih ve E:2005/87, K:2005/261 sayılı kararı; *veraset ve intikal vergisinin emlak vergisine esas değer üzerinden beyanında, yasaya aykırılık bulunmadığı,* **yönündedir.**

67 **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 15.12.2000 tarih ve E:2000/203, K:2000/445 sayılı kararında; *veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmemesi nedeniyle re'sen salınan vergi matrahında emlak vergisi m^2 birim değerinin esas alınması gerektiğine,* karar verilmiştir.

tabi olan işlemleri düzenlemiş bulunmaktadır. Bu harçların tespitinde taşınmazın emlak vergisi değeri önem taşımaktadır.

145. Harçlar Kanunu'nun "Kayıtlı Değer, Emlak Vergisi Değeri" başlıklı 63'üncü maddesine göre, gayrimenkullerle ilgili işlemler üzerinden alınan Tapu Kadastro harçlarının matrahının asgari tutarı olarak, işleme konu olan gayrimenkulün emlak vergisi değeri esas alınmaktadır. Maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları şu şekilde düzenlenmiştir: "Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır." Maddede yer alan *"bu Kanun'da sözü edilen kayıtlı değer veya emlak vergisi değeri"* deyimi; 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade etmektedir.[68]

146. Bu bağlamda taşınmazların ivaz karşılığında devir ve iktisap işlemleri sırasında 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen esaslar dâhilinde bulunacak emlak vergi değeri üzerinden devir alan ve devir eden için ayrı ayrı hesaplanacak tapu harcının ödenmesi gerekmektedir.

147. Bu konu bir özelgede: "...gayrimenkullerin devir ve iktisabında harç emlak vergisi değeri üzerinden hesaplanacaktır. Mükelleflerin tapuda emlak vergisi değerinin üzerinde bir değer beyan etmeleri halinde ise harç bu değer esas alınarak hesaplanacaktır. Bu nedenle tapu harcı hesaplamasına esas olmak üzere vergi dairesince emlak vergisi değerinin tespiti ve bu hususun beyan edilen değerle karşılaştırılması gerekir" [69] şeklinde ifade edilmiştir.

148. 3239 sayılı Kanun'un 96'ncı maddesiyle 492 sayılı Harçlar Kanun'una ekli (4) sayılı tarifenin 20/a pozisyonunda yapılan değişiklikle, "*gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanılarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında harcın matrahı gayrimenkulün devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeridir*" hükmü getirilmiştir. Buna göre taşınmaza ilişkin yapılacak işlemlerde Harçlar Kanunu 4 sayılı tarife uyarınca alınacak harcın belirlenmesinde emlak vergi değeri esas alınmaktadır (Öztürk ve Yiğit, 2009:150).

2.7.8. Noter Harçlarında Matrah Olarak Emlak Vergisi

149. Emlak vergisi değeri, bazı noter işlemlerinin harçlarında esas değer olarak kabul edilmektedir. Bunların başında gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi gelmektedir.

---

68 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 06.06.2007 tarih ve E:2006/1299, K:2007/2241 sayılı kararında; *idarece emlak vergi değerinin yanlış bildirilmesi sonucu hatalı hesaplanan tapu harcının düzeltilmesi gerekeceğine,* karar verilmiştir.

69 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 13.10.2006 tarih ve 079870 sayılı özelgesi.

150. Harçlar Kanunu'nun 38'inci maddesine göre, noter işlemlerinden bu kanuna bağlı (2) sayılı tarifede yazılı olanları noter harçlarına tabidir. 42'nci maddeye göre de *değer veya ağırlık ölçüsü*ne göre harca tabi işlemlerde (2) sayılı tarifede yazılı değer veya ağırlık esastır. Menkul ve gayrimenkul mallar hakkında alım, satım, taahhüt ve rehinle ilgili her nevi mukavele, senet ve kâğıtlarda değer gösterilmesi mecburidir. Bu nedenle taşınmaz satış vaadinde emlakın vergi değeri üzerinden harç hesaplanır.

2.7.9. Belediye Gelirleri Kanunu'ndaki Bazı Harç ve Katılma Paylarında Matrah Olarak Emlak Vergisi

151. *2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun Harcamalara Katılma Payları İle İlgili Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Yönetmeli*ğin[70] "Vergi Değeri Deyimi" başlıklı 20'nci maddesine göre: "Vergi değeri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen kesinleşmiş değerini ifade eder. Vergi değerinin ihtilaflı olması halinde, kesinleşmiş değer belirleninceye kadar mükellefin Emlak Vergisi tarhına esas olmak üzere beyan ettiği değer nazara alınır. Vergi değerinin bilinmemesi halinde gayrimenkul için en son verilmiş bulunan Emlak Vergisi beyannamesindeki değer esas alınır."[71]

152. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun[72] mükerrer 44'üncü maddesinin 9'uncu fıkrasının 1'inci cümlesi: "Yıllık olarak tahakkuk eden bu vergi,[73] mükelleflerce her yıl, Emlak Vergisinin taksit sürelerinde ödenir. Maliye Bakanlığı farklı ödeme süreleri belirlemeye yetkilidir" hükmünü içermektedir.

153. 01.01.2000 tarihinden itibaren çevre temizlik vergileri emlak vergisi ile aynı sürelerde ödenecektir. Eski düzenlemeye göre çevre temizlik vergileri Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmekteydi. Emlak Vergisi Kanunu 30'uncu maddede vergi ödeme süreleri birinci taksit için Mart, Nisan, Mayıs ayları; ikinci taksit için ise Kasım ayı olmak üzere iki eşit taksit olarak belirlenmiştir.

2.7.10. Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payının Tespitinde Matrah Olarak Emlak Vergisi

154. 27.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5226 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payını düzenlemiştir. Kanun'un 12'nci maddesine göre, belediyelerin ve il özel idarelerinin görev alanlarında kalan kültür varlıklarının korunması ve

---

70 21.08.1981 tarih ve 17435 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

71 4751 sayılı Kanun'la, Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik sonrasında, mükellefin değer beyanı söz konusu olamayacağından burada vergi değerine esas alınacak değer Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre belirlenen değerdir.

72 29.05.1981 tarihli 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

73 Çevre Temizlik Vergisi.

değerlendirilmesi amacıyla kullanılmak üzere Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci ve 18'inci maddeleri uyarınca mükellef hakkında tahakkuk eden emlak vergisinin % 10'u nispetinde Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı tahakkuk ettirilir ve ilgili belediyesince emlak vergisi ile birlikte tahsil edilir.

155. Bu hususla ilgili olarak Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmelik yayımlanmıştır.[74] Yönetmeliğin 5'inci maddesine göre, katkı payı, bina, arsa ve araziler için, mükellefiyetin başlangıç yılında tespit edilen vergi değeri üzerinden; mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren ise, her yıl, bir önceki yıla ait vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle tespit olunacak değer üzerinden, yıllık olarak tarh, tahakkuk ve tahsil edilen emlak vergisinin yüzde on (%10)'u oranında, emlak vergisiyle birlikte tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Katkı payının tarh, tahakkuk ve tahsilinde, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

156. Ödenmesi gereken katkı payı, tahakkuk eden Emlak Vergisi'nin yüzde 10'u oranında tahakkuk ettirilecek ve Emlak Vergisi ile birlikte tahsil edilecektir.

157. Kısıtlılık söz konusu olan durumlarda, taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı emlak vergisinin tam olarak tahakkuk eden kısmı üzerinden hesaplanır. Yani katkı payının hesaplanmasında kısıtlılık dikkate alınmaz ve tecil de yapılmaz.[75]

2.7.11. Kadastro Davasında Harç ve Yargılama Giderlerinin Tespitinde

158. 3402 sayılı Kadastro Kanunu'nun 36'ncı maddesinde, kadastro hakiminin dava harcı ile yargılama giderlerinin tespit ve hesaplanmasında ilgili taşınmaza ait son beyan dönemi emlak vergisi değerini esas alacağı, kadastrosu yapılan taşınmazlara emlak vergisi son beyan değeri esas alınarak kadastro harcı tahakkuk ettirileceği hüküm altına alınmıştır (Öztürk ve Yiğit, 2009:151). Kadastro yargılamasında belirlenecek vekâlet ücreti yönünden de emlak vergisi değeri esas alınacaktır.[76]

---

74 13.04.2005 tarih ve 25785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

75 Bu hususla ilgili olarak; İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 17.11.2006 tarih ve 5745 sayılı özelgesinde *taşınmaz kültür varlığı katkı payının kısıtlılıkla ilişkilendirilmeksizin Emlak Vergisi'nin tamamı üzerinden ödenmesi gerektiği,* belirtilmektedir.

76 **Yargıtay 16. Hukuk Dairesi**'nin 30.09.2004 tarih ve E:2004/8383, K:2004/10693 sayılı kararında; *kadastro mahkemelerinde vekille takip edilen davalarda takdir edilecek vekâlet ücretinin miktarının, keşif yapılmışsa keşifte belirlenen değere göre avukatlık ücreti tarifesinin tayin ettiği nispi ücret sınırlan üstünde olamayacağına, keşif yapılmayan durumlarda davanın önemi ile*

2.7.12. Hazine Taşınmazlarının Satış, Trampa ve Kira Bedellerinin Tespitinde

159. Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmeliğin[77] 12'nci maddesi uyarınca bedel tespit ve takdirinde taşınmazın konumu ve özellikleri göz önünde bulundurulmak suretiyle rayiç bedel esas alınacak, ancak bu bedelin satış veya trampada taşınmazın emlak vergisine esas asgari metrekare birim değerinden, kirada ise ilk yıl için taşınmazın emlak vergisine esas asgari metrekare birim değerinin % 5'inden az olmamak üzere tespit ve takdir edilecektir (Öztürk ve Yiğit, 2009:154). Yönetmelikte 10.04.2011 tarih ve 27901 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan değişiklikle bedelin, kirada ise ilk yıl için, taşınmazın emlak vergisine esas asgari metrekare birim değerinin tarımsal amaçlı kiralamalarda % 1'inden, diğerlerinde ise % 2'sinden az olamayacağı düzenlenmiş bulunmaktadır.

2.7.13. Konutların Katma Değer Vergisi Oranının Tespitinde

160. Emlak vergisi değeri ve emlak vergisi arsa m2 birim değerleri büyükşehirlerde bulunan konutlara ilişkin katma değer vergisi oranını da etkilemektedir.

160.1. Bakanlar Kurulu'nun *2007/13033 sayılı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararı*[78] ile katma değer vergisi oranları, Karar ekinde yer alan I sayılı listedeki mal ve hizmetler için % 1, II sayılı listedekiler için % 8 ve diğer mal ve hizmetleri de % 18 olarak belirlemiştir. Bu kapsamda, net alanı 150 m2'ye kadar olan konut teslimleri %1,net alanı 150 m2'nin üzerindeki konutlar, işyerleri ve diğer gayrimenkuller için %18 oranını belirlemiştir.

160.2. Ancak, mezkur Bakanlar Kurulu Kararı'nda 2012/4116 sayılı *Bazı Vergi Kanunlarında Yer Alan Tevkifat Nispetleri, Damga Vergisi ve Harç Oranları ile Bazı Mal ve Hizmetlere Uygulanan Çeşitli Vergi, Fon ve Kesintilere İlişkin Oran ve Tutarların Tespit Edilmesine Dair Karar*'la[79] yapılan değişiklikle; net alanı 150 m2'ye kadar olan konutlardan büyükşehirlerde bulunan (rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç); lüks ve birinci sınıf olarak yapılan ve ruhsatı sonradan revize edilerek inşaat kalitesi yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın emlak vergisi m2 birim değerinin 500-1000 TL arasında olan konutlarda % 8 oranı, 1000 TL ve üzeri olan konutlarda % 18 oranı uygulanacaktır. Bu düzenleme, yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaat projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak konut inşaat projelerine ilişkin konut teslimlerine uygulanmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

---

aynı Kadastro Kanunu'nun 36/2'nci maddesi uyarınca ilgili parsele ait son beyan dönemi emlak vergisi değeri göz önünde bulundurulması gerektiğine, hükmedilmiştir.

77 19.06.2007 tarih ve 26557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

78 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanıştır.

79 01.01.2013 tarih ve 28515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanıştır.

Emlak Vergisinin Konusu

1. Genel Olarak Emlak Vergisinin Konusu

161. Bir vergi alacağının doğması için vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmiş veya hukuki durumun tamamlanmış olması gerekmektedir.[80] Verginin bağlandığı olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin ya da hukuki durumun tamamlanıp tamamlanmadığının tespiti için de, öncelikle söz konusu verginin konusunun tespit edilmiş olması gerekir. Emlak vergisinin konusu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda belirlenmiştir. Bu kanuna göre *binalar, araziler ve arsalar* emlak vergisinin konusunu oluşturmaktadır.[81] Bu çerçevede, emlak vergisinin konusunu teşkil etmeleri bakımından, bina arsa ve arazi kavramlarının neyi ifade ettiklerinin açıklanması gerekmektedir.

162. Emlak Vergisi Kanunu'nda emlak vergisi, *"bina vergisi"* ve *"arazi vergisi"* olarak ikiye ayrılmakta ve ilgili hükümler, *bina vergisi*, *arazi vergisi* ve *müşterek hususlar* başlıkları altında üç kısım halinde düzenlenmektedir. Kanun'da, binaların bina vergisine; arazi ve arsaların ise arazi vergisine tabi olduğu belirtilmektedir.

162.1. Emlak Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, Türkiye sınırları içinde bulunan binaların bu Kanun hükümlerine göre bina vergisine tabi olduğu; 2'nci maddesinde ise, bu Kanun'daki bina tabirinin yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerekse su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsadığı,

---

80 Vergi Usul Kanunu'nun "Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı 19'uncu maddesinde yer alan: *Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar,* hükmü uyarınca.

81 Emlak kavramının içeriğini oluşturan bina, arsa ve araziler, "*gayrimenkul (taşınmaz)*" kavramı ile de ifade edilmektedir. Emlak, gayrimenkullerden oluşan bir servet; emlak vergisi de belediyeler tarafından tahsil edilen bir servet vergisidir.

bu Kanun'un uygulamasında Vergi Usul Kanunu'nda yazılı bina mütemmimlerinin de bina ile birlikte nazara alınacağı; 3'üncü maddesinde de, verginin binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği, bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar hisseleri oranında, elbirliği mülkiyette ise müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır. Bu hükümler doğrultusunda, özetle; bina vergisinin konusunun, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar olduğu; *bina vergisini doğuran olayın* ise, binaya malik olunması, bina üzerinde intifa hakkı kurulması veya binanın malik gibi tasarruf edilmesi olduğu söylenebilir.

162.2. Arsa ve arazilerle ilgili olarak aynı Kanun'un 1610 sayılı Kanun'la değişik 12'nci maddesinde, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsaların bu Kanun hükümlerine göre arazi vergisine tabi olduğu, belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazilerin arsa sayılacağı, belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu Kanun'a göre arsa sayılacağının *bakanlar kurulu kararı* ile belli edileceği, aksine hüküm olmadıkça bu kanunun diğer maddelerinde yer alan arazi tabirinin arsaları da kapsadığı, 13'üncü maddesinde ise, arazi vergisini, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği hükme bağlanmıştır. Buna göre de kısaca; arazi vergisinin konusunun, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar olduğu; *arazi vergisini doğuran olayın* ise, arsa veya araziye malik olunması, arsa veya arazi üzerinde intifa hakkı kurulması veya malik gibi tasarruf edilmesi olduğu söylenebilir.

163. Emlak vergisinin konusuna Türkiye sınırları içindeki bütün bina, arsa ve araziler girmektedir. Kanun hükmüne göre, bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine tabi olması için Türkiye'nin egemenlik haklarını kullandığı kara ve deniz sahalarından müteşekkil sınırları içinde bulunması yeterlidir. Sınırlar içinde bulunan bina, arsa ve arazilerin, uluslararası kuruluşlara veya bunların temsilciliklerine, gerçek ya da tüzel yabancı kişilere ait olması vergiye tabi olmasını engellemez. Ancak, *mülkilik prensibi* gereğince, kişilerin yabancı ülkelerde sahip oldukları bina, arsa ve araziler emlak vergisinin kapsamı dışında olup bunlardan emlak vergisi alınmaz.

164. Bu bölümde emlak vergisinin konusunu oluşturan *binalar, araziler ve arsalar* ve bunların emlak vergisi bakımından neyi ifade ettikleri hususunda daha detaylı bilgilere yer verilecektir.

2. Bina

165. Bina; kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılar

olarak tanımlanmıştır.[82] Doktrinde kabul edilen görüşe göre bina, insanların ya da hayvanların barınmasına, girip çıkmalarına ya da diğer ekonomik gereksinimlerine hizmet eden ve yapay, çevreleri duvar ve benzeri şeylerle ortaya çıkarılan, üstü az veya çok örtülü olan yerlerdir (Koç,2011). Binalar, kerpiç, ahşap, kâgir, betonarme gibi yapı malzemelerinden yapılabilir.

166. Binalar kullanıldıkları amaçlara göre çeşitli adlar alırlar. Oturmaya yarayan binalara mesken; ticari faaliyet yürütülen veya iş tesislerinin bulunduğu binalara işyeri; karakol, adalet sarayı, hükümet konağı, okul hastane kışla gibi resmî işlere yarayan binalara resmî binalar adı verilmektedir. Kısacası bina, içinde oturmak veya herhangi bir amaçla kullanılmak üzere yapılan kapalı ve içi gerekli şekilde bölmeli yapıdır. Bina hem karada hem de su üzerindeki, hangi inşaat türü ve sınıfı olursa olsun sabit nitelikli yapıların hepsini kapsar.

167. Bu genel bina tanımlaması sonrasında, emlak vergisi bakımından bina tanımlaması ve bina sayılan ya da sayılmayan yapıların neler olduğu konusu ayrıca incelenecektir. Bina olan veya olmayan yapıların belirlenmesiyle birlikte yapılardaki bazı bölüm, eklenti ve tamamlayıcılar ile mülkiyet durumunda hukuki sorunlar bulunan binaların emlak vergisi bakımından hangi özellikleri arz ettikleri de incelenecektir. Zira, bina kavramına ilişkin hüküm ve düzenlemelerden, bina kavramının, sadece bağımsız bölümleri değil, ortak yerleri, eklentileri ve tamamlayıcıları da kapsayan bir kavram olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, bina tabirine, binanın altına yapılmış olan otoparkların, apartmanların ortak kullanım alanlarının ve sair yerlerin de dâhil olduğuna şüphe bulunmamaktadır.

2.1. Emlak Vergisinde Bina

168. Emlak vergisi bakımından bina tanımının neyi ifade ettiği, Emlak Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer almaktadır. Bu maddede: "Bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın (yapının) hepsini kapsar. Binanın mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır. Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz" ifadesi yer almaktadır. Kanun'un 1'inci maddesine göre de; *Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bu kanun hükümlerine göre bina vergisine tabidir*ler.

169. Bina kavramı, Kanun'un 2'nci maddesi dikkate alındığında, hangi maddeden inşa edilirse edilsin, yapıldığı madde ne olursa olsun, karada yahut su üzerinde yapılmış bulunan bütün *sabit inşaatların (yapıların)* hepsini kapsamaktadır. Kanun'un ifadesine göre "bina"nın temel vasfı sabit inşaat olmasıdır. Emlak vergisi açısından binanın sabit inşaat (yapı) niteliğinde ol-

82 3194 sayılı İmar Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 5'inci maddesi uyarınca.

ması şarttır. *Sabit inşaat (yapı)* ise, *bir yapının sürekli veya geçici bir amaç için kullanıma uygun olmasını* ifade etmektedir.

169.1. Sabit yapının *belli bir amaç için yapılmış olması* yeterli olup bu amacın devamlı (sürekli) olup olmadığı ayrıca aranmayacaktır. Sabit yapının sökülebilir ya da taşınabilir olması emlak vergisi açısından bina olma niteliğini etkilemeyecektir. Prefabrik yapılar gibi sökülüp takılabilen inşaatlar, hangarlar, inşaat şantiyeleri (geçici bir süre için yapılmış olsalar bile) bina olarak kabul edilmektedir (Aksoy,2010:334). Ayrıca sabit inşaatın, hangi madde ve malzemeden (tahta, taş, beton, kerpiç, çelik ve sair gibi) yapıldığının; yer üstünde ya da altında, karada ya da deniz veya gölde olmasının, emlak vergisine tabi olması bakımından bir önemi bulunmamaktadır.[83]

169.2. Binaların, *yapıldıkları amaca uygun olarak kullanılabilecek hale gelmiş olmaları, yani inşaatın bitmiş olması* yeterli olup, bina olarak nitelendirilmeleri için fiilen kullanılması veya yapı kullanım izninin alınmış olması gerekmez. Yapılış amaçlarına uygun olarak kullanılabilecek duruma gelen yapılar (inşaatlar), bina vergilendirmesi ile ilgili yükümlülüklere tabi olurlar. Ayrıca, inşaatların imar planına ve ruhsatına uygun olup olmamasının da emlak vergisi bakımından bir önemi bulunmamaktadır.[84]

170. Emlak vergisinde, aynı çatı altında bulunan *birbirinden bağımsız birden çok birimin her biri ayrı bir bina olarak* değerlendirilmekte ve vergilendirilmektedir. Zira, "bina" deyimi, kat mülkiyeti kurulmuş binalarda bağımsız bölümleri de kapsamaktadır.[85] Örneğin, kat mülkiyeti kurulmuş bir yapıda, bütün daireler ve dükkânlar ayrı ayrı bina olarak değerlendirilmektedir. Her bir birimin bina olarak tanımlanabilmesi için, birimlerin birbirinden bağımsız olmaları gerektiği dikkat edilmesi gereken bir noktadır. Örneğin, iki katlı bir evin her bir katının müstakil girişi ve bağımsız kullanımı söz konusu ise bu durumda iki farklı bina söz konusu olmaktadır.

---

83 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 17.11.1993 tarih ve E: 1992/2201, K:1993/4145 sayılı kararı; *1319 sayılı Kanun'un 2.maddesindeki "sabit" sözcüğü, binanın geçici ya da kalıcı olmasını değil, binanın arza bağlı olmasını ifade ettiğinden bir fabrikanın işlevini tamamladıktan sonra kaldırılacak olmasının emlak vergisi tarhına engel teşkil etmeyeceği,* yönündedir.

84 İmar hukuku açısından bir inşaatın (yapının) bitme günü yani tamamlanma tarihi; İmar Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca, *inşaata kullanma izninin verildiği tarih* olarak kabul edilmekte; inşaatın tamamlanması yapı kullanma iznine bağlanmaktadır. Emlak vergisi bakımından ise, fiili durum esas alınmakta ve Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre; bina vergisi mükellefiyetinin doğması için yapı kullanma izni zorunluluğu aranmamaktadır. *Yapılış amacına uygun olarak kısmen veya tamamen kullanılmaya başlanan ya da kullanıma hazır halde bulunan yapılar* bina olarak nitelendirilmekte ve emlak vergisinin konusu olarak kabul edilmektedir.

85 Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük'ün 6'ıncı maddesi uyarınca.

171. Yine, emlak vergisi bakımından *bina mütemmimleri de (tamamlayıcıları) bina ile birlikte* dikkate alınmaktadır. Binanın mütemmimi niteliği taşıyan arazi ve arsalar da vergi bakımından binaya dahil olup bina vergisine tabidirler. Vergi Usul Kanunu'nun 305'inci maddesine göre, kullanış bakımından binanın tamamlayıcısı olan arazi, avlu ve bahçe binanın mütemmimi sayılmaktadır. Ancak binadaki sabit üretim tesisatı vergi konusu dışındadır (Öncel v.d.,2010:359). Kullanışı bakımından binanın mütemmimi olmayan arazi veya arsa ise ayrıca arazi ve arsa olarak vergiye tabi tutulmaktadır (Aksoy,2010:334).

172. Kat mülkiyetine konu olabilecek veya ortak faydalanma dışında müstakilen kullanılabilecek duruma getirilen dükkân, daire, depo gibi ortak yerlerin ayrıca değerlendirilmesi ve kat (bağımsız bölüm) maliklerinin payları oranında ayrı ayrı emlak vergisine tabi tutulması gerekir. Bu konuda Emlak Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalardan anlaşılacağı üzere ister müştemilat olsun, ister ortak kullanılan yer olsun, bütün binalar emlak vergisine tabidir (Yenice,2011). Bu tabiiyet müştemilat veya ortak yerin özelliklerine göre, ayrı bir bina vergisi olarak veya bina vergisi hesabına dahil edilmek suretiyle oluşmaktadır.

173. Kat mülkiyeti kurulmuş binalarda *eklentiler* bağımsız bölümle birlikte vergilendirilir. *Ortak yerlerin* ise bağımsız bölümün arsa payı oranına göre belirlenecek vergi değerinin ayrıca vergilendirilmesi gerekir.

174. Emlak vergisi bakımından binalar, vergi değeri açısından tasnif edilerek; *kullanılış tarzı*, *inşaatın türü, bina sınıf ve özellikleri* esas alınarak sınıflandırılmaktadır.[86]

175. Binalar için emlak vergisinin mükellefi, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa binayı malik gibi tasarruf edenlerdir.

176. Netice itibariyle, açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, emlak vergisi açısından bina kavramı çok geniş kapsamlı olup, her türlü inşaat (yapı), bina sayılmaktadır. Örneğin; rıhtım, iskele ve dalgakıranlar, demir yolları, kapalı otobüs durakları, köprüler, rampa ve tüneller, yer altı ve yer üstü geçitleri, peronlar, depolar, alimantasyon tesisleri, antrepolar, enerji nakil hatları ve direkleri, her nevi su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri, yüzme havuzları ile benzerleri, hava liman ve meydanlarındaki teknik bloklar, sistemlere ait laboratuarlar ve bakım tesisleri, pist taksirut ve apron sahası, ısı ve enerji santralleri, hidrofor tesisleri, hava-yer ve yer-yer muharebe sistemleri, bu sistemlerin mütemmimleri bina kavramı içine girmektedir. Bu binalar geçici bir süre için yapılmış olsalar bile (şantiye binaları gibi) emlak vergisine

86 Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, 7'nci ve devamı maddeleri uyarınca.

tabi olurlar (Mert vd.,1986:77). Bu noktada bina olmakla birlikte, muafiyet ve istisna hükümleri çerçevesinde emlak vergisi ödeme yükümlülüğünde farklılıklar olabileceğini belirtmek yerinde olacaktır.

2.2. Bina Sayılmayan Yapılar

177. Bina kavramının temel unsuru, yapı (inşaat) olması bakımından öncelikle yapı kavramının ne olduğunun tanımlanması; bilahare de hangi tür yapıların emlak vergisi bakımından bina olarak kabul edildiğinin tespit edilmesi gerekmektedir.

178. Yapı (inşaat); karada, suda yer altı ve yer üstünde daima veya geçici resmi veya özel bütün inşaatlar ile bunların ilave, değişikliliği ve tamirlerini içeren sabit veya hareketli tesislerdir.[87] Yapı kavramı içerisine her türlü bina girer (MEB,2008:21). İmar mevzuatına göre, bir yapının hukuki varlığı inşaat ruhsatının bulunmasına bağlı olmakla birlikte emlak vergisi uygulanması için yapının bina olması yeterli olup ayrıca ruhsatlı olması şart değildir.

179. Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan bina tanımından hareketle iki tür yapı, emlak vergisi bakımından bina niteliği taşımamaktadır: *a) Sabit Olmayan Yapılar, b) Tamamlanmamış Yapılar.* Emlak vergisi kapsamında bina sayılmayan bu tür yapılar, vergi kapsamının dışındadırlar.

2.2.1. Sabit Olmayan Yapılar

180. Emlak Vergisi Kanunu'nun tanımı gereğince bina sayılabilmesi için bir yapının *sabit olması* gerekmektedir. Bu nedenle sabit olma özelliği taşımayan yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler (karavanlar) ve benzerleri bina sayılmamaktadır (Seviğ,2011). Nitekim Kanun'un 2'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, *"yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz"* hükmü konularak bu durum açıkça ifade edilmiştir.

180.1. Başlangıçta sabit olarak kullanılacak bir amaçla inşa edilmiş olsalar bile, örneğin lokanta, otel ve benzeri amaçla kullanılan deniz taşıtları, kendiliğinden veya başka bir etkenle hareket edebilme özelliği taşımaları halinde bu süre zarfından bina sayılmayacaklardır. Bu tür vasıtalara, belli bir yerde belli bir süre kalmış olması bina vasfı kazandırmamaktadır. Ancak bu tür vasıtalar, hareket kabiliyetlerinin suda veya karada sabitleştirilerek ortadan kaldırılması durumunda, sabit yapı niteliği kazanarak emlak vergisi bakımından bina vasfına bürünecektir.

---

87 3194 sayılı İmar Kanunu'nun, "Tanımlar" başlıklı 5'inci maddesi uyarınca.

2.2.2. Tamamlanmamış Yapılar

181. Kanun bina vergisi uygulanması bakımından, kullanış amacına uygun bir şekilde *tamamlanmış yapıları* bina olarak vasıflandırdığından, kullanış amacına uygun şekilde tamamlanmamış yapılar da bina sayılmamaktadır.

181.1. İnşaatın ne zaman tamamlandığı konusunda tereddüt olması durumunda gerekli tespitler idare tarafından yapılacaktır (Mert vd.,1986:77).

181.2. Geçici veya kesin kabul usulüne tabi olan inşaatlarda geçici kabul tutanağının imzalandığı tarihte inşaat tamamlanmış sayılmaktadır. Bunun yanı sıra, bir yapının amacına uygun olarak kullanılmaya başlanılmış olması, tamamlanmış olduğunu gösterir. [88]

181.3. Ayrıca, birden çok katı veya bağımsız bölümü bulunan binalarda, bağımsız bölümlerden birinin bizzat veya kiraya verilmek suretiyle fiilen kullanılması, binanın fen ve sağlık bakımından oturmaya (kullanılmaya) elverişli hale gelmesi –ki bu durumlar yoklama ile tespit olunur- yapı kullanma izninin alınması ya da alınması için başvuruda bulunulması, binanın elektrik veya suyunun bağlanmış olması hallerinde inşaatın tamamı bitmiş sayılmaktadır. Ve yine, binadaki bağımsız bölümlerden birinin fiilen kullanılması halinde, aynı binada bulunup, kullanma tarihinden sonra boş bulunan veya inşaat halinde olduğu ileri sürülen diğer bağımsız bölümlerin de, fiilen kullanılan bölümlerle fiilen kullanılma tarihinde aynı durumda bulunmaları şartıyla, bunların inşaatlarının da bitmiş olduğu kabul edilmektedir. [89]

---

88 Ancak bu durumda bina vergisinin başlayabilmesi için söz konusu bina ile ilgili bildirimde bulunulmuş olunması veya bu hususun yoklama ile ya da başka bir şekilde, örneğin binada oturulduğunu gösteren belgelere dayanılarak, tespit edilmesi gereklidir. Bu yönde bildirim veya tespit yapılmaksızın binaya arsa vergisi yerine bina vergisi tahakkuk ettirilemez. Bu tür durumlarda yapı kullanma izin belgesi esas alınır. Nitekim **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.04.1982. tarih ve E:1981/615, K:1982/2255 sayılı kararı; *bina vergisi mükellefiyeti henüz başlamadığı halde yükümlü adına ödeme emri tanziminde yasaya uyarlık bulunmadığı, dosyada mevcut yapı kullanma izin belgesinden inşaatın 14.1.1975 tarihinde bittiği anlaşıldığından 1974 yılında bina vergisi mükellefiyetinin başlamasının hukuken olanaksız olduğu*, yönündedir. Yapı kullanma izin belgesinden önce kullanımın başlanıldığı başkaca delillerle ispatlandırılmalıdır, çünkü vergilendirmede esas olan fiili durumdur.

89 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 23.07.1985 tarih ve 48299 sayılı **özelge**si. Ayrıca, İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 25.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01/6-1.110.30.6588/ sayılı **özelge**sinde bu hususla ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: *Yapılacak yoklama sonucunda binanın inşaatının 1998 yılı itibariyle bitirildiğinin (fen ve sağlık bakımından oturmaya elverişli hale geldiğinin) tespiti halinde İSKİ sözleşmesinin düzenlendiği tarih dikkate alınmaksızın 1998 yılından itibaren Emlak Vergisinin, Bina Vergisi olarak tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir*. **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 24.11.2009 tarih ve 156 sayılı **özelge**sinde de şu açıklamaya yer verilmiştir: *Kayıtlarda arsa olarak görünen taşınmazların bina olarak kullanıldığının mükelleflerce bildirilmesi veya herhangi bir şekilde Belediyenin bilgisi dahiline girmesi halinde yapı kul-*

181.4. Emlak vergisi uygulamasında bina deyimi, daha önce de belirttiğimiz gibi, kat mülkiyeti kurulmuş binalarda bağımsız bölümleri de kapsamaktadır. Aynı çatı altında yer alan birden çok bağımsız bölümden bir kısmının tamamlanmamış olması halinde, inşaatın (yapının) tamamı değil de, her bir bağımsız bölüm ayrı ayrı dikkate alınarak bina olup olmadığı tespit edilecektir. Yapımı tamamlanan bölümler bina vergisine tabi olurken yapımı tamamlanmamış bölümler bina sayılmadığından arsa veya arazi vergisine tabi olacaktır.

182. Bina olarak sayılmayan bu yapıların yanı sıra, Kanun'da, *muafiyet ve istisna* düzenlemesi yapılarak bazı binaların tamamen bazılarının ise kısmen emlak vergisinden muaf olduklarına ilişkin hükümler düzenlenmiştir.[90] Bu tür yapılar, Emlak Vergisi hukuku bakımından bina olarak kabul edilmekle birlikte kanun tarafından emlak (bina) vergisi muafiyeti kapsamına alınmışlardır. Muafiyet kapsamında bulunan bu tür binalar, bina olma vasfının kaybetmemekte ancak emlak vergisi ödeme yükümlükleri kaldırılmaktadır.[91]

2.3. Binalarda Özellikli Yerlerin Durumu

183. Bina tanımlamasıyla doğrudan ilişkisi bulunan, binaların tamamlayıcı unsurlarının, eklentilerinin, ortak yerlerin emlak vergisi bakımından durumlarının ne olacağı konusunda da ayrıca durmak yerinde olacaktır.

184. Kısaca belirtmek gerekirse emlak vergisinde, ortak yerlerin ve eklentilerinin emlak vergisi, bu alanların kullanım durumuna göre ayrıca ya da bina ile birlikte dikkate alınır. Bina mütemmimleri ise, bina ile birlikte değerlendirilir.

2.3.1. Ortak Yerlerin Durumu

185. Bir yapıda ortak yerlerin ne olduğuna ilişkin tanımlama, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nda[92] yer almaktadır. Ayrıca, Tapu Sicil Tüzüğü'nün[93] 26'ncı maddesinde ortaklaşa kullanılan yerler düzenlenmektedir.

186. Kanun'un "*tarifler*" başlıklı 2'inci maddesinin (b) fıkrasında, Ortak Yerler, "*anagayrimenkulün bağımsız bölümleri dışında kalıp, korunma ve ortakla-*

---

lanma izin belgesi alınmasa dahi yerinde gerekli kontroller yapılmak suretiyle emlak vergisinin bina vergisi olarak tarh edilmesi gerekmektedir.

90 Kanun'un, "Bina Vergisi" ile ilgili "Daimi Muaflıklar" başlıklı 4'üncü maddesinde daimi muaflık; "Geçici Muaflıklar" başlıklı 5'inci maddesinde geçici muaflık durumunda bulunan binaların hangileri olduğuna dair hükümler yer almaktadır.

91 Muafiyet ve istisnalara ilişkin olarak ayrıntılı açıklamalar *Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık* bölümünde yer almaktadır.

92 02.07.1965 tarih ve 12038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

93 07.06.1994 tarih ve 21953 sayılı Resim Gazete'de yayımlanmıştır.

şa kullanma veya faydalanmaya yarayan yerleri" olarak tanımlanmakta, kat maliklerinin ortak malik sıfatıyla, paydaşı bulundukları bu yerler üzerindeki faydalanma haklarına yani k*ullanma hakkına* sahip oldukları hükme bağlanmaktadır.[94] Başka bir ifadeyle, kat irtifakı veya kat mülkiyeti kurulmuş binalarda bağımsız bölümler dışında kalıp, korunma ve ortaklaşa kullanma veya faydalanmaya yarayan yerlere ortak yerler denir. Örnek; temeller, ana duvarlar, avlular, merdivenler, koridorlar, kalorifer, su, havagazı ve elektrik tesisleri gibi.

187. Kanun'un tanımından yola çıkarak, bir bina niteliği taşıyan yapının, her bir bağımsız bölümü dışındaki ortaklaşa kullanım ve faydalanma alanları ile yapının korunmasını sağlayan alanların ortak yerleri oluşturduğu söylenebilir.

188. Ortak yerler üzerinde, bina maliklerinin (bir başka ifadeyle kat maliklerinin) ortak mülkiyet hakları bulunmaktadır. Kat malikleri anagayrimenkulün bütün ortak yerlerine, arsa payları oranında, paylı mülkiyet hükümlerine göre malik olurlar.[95] Ortak mülkiyet hükümlerine göre de her bir malik, ortak yerlerin kullanım hakkına arsa payı oranında sahip olmaktadır. Ortak yerlerden mülkiyet oranına göre yararlanma kuralı, kat malikleri tarafından aksine bir sözleşme yapılmamış olması durumunda geçerlidir. Arsa payı oranına göre yararlanma esası teras, garaj, kömürlük gibi belirlenebilir yerler için geçerli olabilecekken,[96] asansör, merdiven, apartman girişi gibi yararlanma hakkı bölünemeyen ortak yerler için paylar oranında yararlanma fiilen mümkün değildir. Bu tür yerlerden bütün maliklerin yararlanması pay oranlarına bağlı olmaksızın gerçekleşecektir.

189. Kat Mülkiyeti Kanunu'nun, "*Ortak Yerler*" başlıklı 4'üncü maddesinde yer alan hükümle, ortak yerlerin konusu ve ortak yer sayılacak yerler belirtilmiştir. Bu maddeye göre ortak yerler: *a) Her halde ortak sayılan (mutlak) ortak yerler b) Sözleşme ile tespit edilen ortak yerler* olarak iki başlık altında tanımlanmaktadır.

190. Kat mülkiyeti kurulmayan binalarda ortak yer sayılacak yerler, "*her halde ortak yer sayılan yerler*" olarak tanımlanan ve sayılan yerlerden oluşmak-

---

94 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 2'nci maddesine göre; Kat mülkiyetine konu olan gayrimenkulün bütününe anagayrimenkul; yalnız esas yapı kısmına anayapı; anagayrimenkulün ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olup, bu Kanun hükümlerine göre bağımsız mülkiyete konu olan bölümlerine bağımsız bölüm; bir bağımsız bölümün dışında olup, doğrudan doğruya o bölüme tahsis edilmiş olan yerlere eklenti; anagayrimenkulün bağımsız bölümleri dışında kalıp, korunma ve ortaklaşa kullanma veya faydalanmaya yarayan yerlerine ortak yerler denilir.

95 Kat Mülkiyeti Kanunu 16'ncı maddesinin 1'inci fıkra hükmü.

96 Kat Mülkiyeti Kanunu 16'ncı maddesi 2'inci fıkrasında: *Kat malikleri ortak yerlerde kullanma hakkına sahiptirler; bu hakkın genel kömürlük, garaj, teras, çamaşırhane ve çamaşır kurutma alanları gibi yerlerdeki ölçüsü, aksine sözleşme olmadıkça, her kat malikine ait arsa payı ile oranlıdır,* hükmü yer almaktadır.

tadır. Bunlar kat mülkiyeti kurulmayan binalar içinde *mutlak ortak yer* tanımını oluşturmaktadır. Zira sözleşme ile ortak yer tespit edilebilmesi için kat mülkiyeti kurulmuş olması gerekmektedir.

191. Ortak yerlerin bina vergisi yönünden değerlendirilmesi ve bildirimine ilişkin açıklamalar, eklentiler için açıklamalarla birlikte *Ortak Yerler ve Eklentilerin Emlak Vergisi* başlığı altında incelenmektedir.

2.3.1.1. Her Halde Ortak Yer Sayılan Yerler

191.1. Her halde ortak sayılan yerler, Kat Mülkiyeti Kanunu'nun mezkûr 4'üncü maddesinde, "aşağıda yazılı yerler ve şeyler bu kanun gereğince her halde ortak yer sayılır" ifadesiyle sıralanmaktadır:

a) Temeller ve ana duvarlar, taşıyıcı sistemi oluşturan kiriş, kolon ve perde duvarlar ile taşıyıcı sistemin parçası diğer elemanlar, bağımsız bölümleri ayıran ortak duvarlar, tavan ve tabanlar, avlular, genel giriş kapıları, antreler, merdivenler, asansörler, sahanlıklar, koridorlar ve buralardaki genel tuvalet ve lavabolar, kapıcı daire veya odaları, genel çamaşırlık ve çamaşır kurutma yerleri, genel kömürlük ve ortak garajlar, elektrik, su ve havagazı saatlerinin korunmasına mahsus olup bağımsız bölüm dışında bulunan yuvalar ve kapalı kısımlar, kalorifer daireleri, kuyu ve sarnıçlar, yapının genel su depoları, sığınaklar,

b) Her kat malikinin kendi bölümü dışındaki kanalizasyon tesisleri ve çöp kanalları ile kalorifer, su, havagazı ve elektrik tesisleri, telefon, radyo ve televizyon için ortak şebeke ve antenler sıcak ve soğuk hava tesisleri,

c) Çatılar, bacalar, genel dam terasları, yağmur olukları, yangın emniyet merdivenleri.

d) Yukarıda sayılanların dışında kalıp da, yine ortaklaşa kullanma, korunma veya faydalanma için zaruri olan diğer yerler ve şeyler de mutlak ortak yerler konusuna girer.

2.3.1.2. Sözleşme ile Belirlenen Ortak Yerler

191.2. Sözleşme ile belirlenen ortak yerler, kat mülkiyeti kurulurken kat maliklerinin tamamınca imzalanan sözleşmede ayrıca belirlenen ortak yerleri ifade etmektedir. Bu sözleşme, kat mülkiyeti kurulmasına ilişkin resmi senet niteliği taşıyan ve tapu sicili kaydında esas alınan sözleşmedir. Sözleşmeyle belirlenen ortak yerler, aslında, müstakil olarak kullanmaya müsait olup malikler tarafından ortaklaşa kullanmaları zorunlu olmayan bağımsız bölümlerdir. Sözleşme ile malikler, bu bağımsız bölümleri ortak yer durumuna

getirerek paylı mülkiyet konusu yapmaktadırlar. Örneğin, ortaklaşa kullanım zorunluluğu bulunmayan daire, dükkân, depo gibi bağımsız bölümler, resmi sözleşme ile ortak yer olarak belirlenebilir. Sözleşme ile bir yerin ortak yer haline getirilebilmesi için bu durumun tapuya tescil edilmesi şarttır. Kat mülkiyeti uygulanmayan binalarda maliklerin kendi aralarında yapacakları özel sözleşme ile kanunun belirlediği mutlak ortak yerler dışında, ortak yer belirlemeleri mümkün değildir. Zira sözleşme ile belirlenen ortak yerler, kat mülkiyeti kurulmasına ilişkin olan ve tapuya tescil edilen sözleşme ile tayin edilebilmektedir.

2.3.2. Bina Eklentilerinin (Müştemilat) Durumu

192. Eklenti, Türk Medeni Kanunu'nun 686'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında "asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır mal" olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımın yanı sıra eklenti, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun "Tarifler" başlıklı 2'inci maddesinin (b) fıkrasında "bir bağımsız bölümün dışında olup, doğrudan doğruya o bölüme tahsis edilmiş olan yerler" olarak tanımlanmaktadır. Esas binadan ayrı (kömürlük, kümes, ahır gibi) fakat binaya özgülenmiş yapılar Kat Mülkiyeti Kanunu'nda eklenti olarak isimlendirilmektedir. Eklentiler, binaların bağımsız bölümleriyle ilgili bulunan, bağımsız bölümlerine tahsis edilmiş olan yerlerdir. Kat irtifakı veya kat mülkiyeti kurulmuş binalarda, bir bağımsız bölümün dışında olup, kömürlük, garaj, depo gibi doğrudan doğruya o bölüme tahsis edilmiş olan yerler eklentidir.

193. Eklenti, bağımsız bölümün içinde olamaz. Olursa eklenti değil, bağımsız bölümün bir parçası olarak nitelendirilir. Eklenti olarak tanımlanacak yerin, bağımsız bölümün dışında olması şarttır. Örneğin; bağımsız bölümün dışında bulunan depo, ardiye, kömürlük, garaj gibi yerler eklenti olabilir. Ancak, bir bağımsız bölümün (yani dairenin) bir odası ardiye ya da kömürlük olarak kullanılsa bile bağımsız bölümün dışında olmadığı sürece eklenti vasfı kazanmayacaktır.

194. Eklentileri kullanma hakkı, tahsis edildikleri bağımsız bölümünün malikine ait olup, malikin bağımsız bölüm üzerindeki tüm hakları eklentiler için de geçerlidir. Bağımsız bölümle ilgili yapılan tasarruflar, o bağımsız bölümün eklentisi için de kendiliğinden hüküm ifade edecektir. Örneğin, bir bağımsız bölümün; mülkiyetinin devri halinde eklentisinin de mülkiyeti devredilmiş, bağışlanması halinde eklentisi de bağışlanmış, kiralanması halinde eklentisi de kiralanmış olacaktır.

2.3.3. Ortak Yerler ve Eklentilerin Emlak Vergisi

195. Ortak yerler ile eklentilerin ayrıştırılabilmesi ve ayrıca gerek ortak yerlerin ve gerekse eklentilerin emlak vergisine tabiiyetinin değerlendirilmesi[97] bakımından şunlar söylenebilir:[98]

195.1. Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre kalorifer dairesi, sığınak, merdiven ve asansör boşluğu ve sair 4'üncü maddede belirlenmiş yerler her halükarda ortak yerlerdir. Ancak, kömürlük, odunluk, garaj, çamaşırlık gibi yerler, genel tahsisli değil de her bağımsız bölüme ayrı ayrı tahsis edilmişse bu durumda eklenti yani müştemilat olarak; ayrı ayrı tahsis söz konusu değilse o zaman ortak yer olarak nitelendirilecektir (Yenice,2011).

195.2. Kat mülkiyeti kurulmuş binalarda *eklentiler,* ait olduğu bağımsız bölümün mütemmimi olduğundan bunların vergilendirilmelerinin bağımsız bölümle birlikte nazara alınması gerekir. *Ortak yerlerin* ise bağımsız bölüm maliklerinin müşterek mülkiyetle sahip oldukları yer sayıldığından, bağımsız bölümün arsa payı oranına göre belirlenecek vergi değerinin tespit edilmesi ve vergilendirmenin de ona göre yapılması gerekecektir.

195.3. Ortak yer kavramı, kat mülkiyetine konu olabilecek veya ortak faydalanma dışında müstakilen kullanılabilecek duruma getirilen (dükkân, daire, depo gibi) yerleri de kapsamaktadır. Bu nitelikteki yerlerin, emlak vergisi bakımından ayrıca değerlendirilerek kat (bağımsız bölüm) malikleri tarafından payları oranında ayrı ayrı vergilendirilmesi gerekir.

195.4. Buna karşılık, Kat Mülkiyet Kanun'una göre kat maliklerinin ortak kullanımına tahsis edilen ve müstakilen tasarrufu mümkün olmayan (çamaşırlık, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, bahçe, ortak garaj ve benzeri) yerlerin, emlak vergisi bakımından ayrıca vergi değeri tayin ve takdir edilmeyecek ve bağımsız bölümlerle bağlantıları ölçüsünde bu bölümlerle birlikte değerleme konusu yapılacaktır. Çünkü, bu tür yerler, eklentilerde olduğu gibi, bağımsız bölümlerin değerini tayin eden kısımlar haline gelmektedirler.

195.5. Ancak, dükkân, depo, ardiye ve mağaza gibi ortak faydalanma dışında kalan ve müstakilen kullanılabilecek olan yerler ortak kullanım alanı sayılmaz. Söz konusu yerlerin her bir malik adına, *payları oranında ve ayrı bir bina olarak* ayrıca vergilendirilmesi icap eder.[99] Bu tür yerler, ortak hisseli bağımsız bölümler olarak nitelendirilecektir.

---

97 Kat mülkiyeti kurulmuş binalarda ortak yerlerin nasıl değerlendirileceği, Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzüğün 15'inci maddesinde belirtilmiştir.

98 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin Birinci Bölümünün A-I-c maddesinde bu konuya ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

99 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere.

195.6. Emlak Vergisine esas olacak bina değerinin tespitinde binanın dıştan dışa (brüt) yüzölçümü esas alınmaktadır.[100] Binanın (bina kavramı gereğince apartmanlarda her bir dairenin) dıştan dışa yüzölçümü dış duvarlar arasındaki mesafeler itibariyle m^2 cinsinden bulunacak alanıdır.[101] Binanın dıştan dışa yüzölçümü kesin olarak bilinemediği takdirde, faydalı yani net alanın %25 fazlasının dıştan dışa yüzölçümü olarak bildirilmesi mümkün bulunmaktadır. Buna göre net alanı 100 m^2 olan bir apartman dairesinin bildirilmesi gereken brüt alanı 125 m^2 olmaktadır. Bu şekilde hesaplanan brüt alan, hol, merdiven boşluğu, kapıcı ve kalorifer dairesi, sığınak gibi ortak kullanım yerlerinden gelen paylar ile kömürlük ve çamaşırlık gibi müştemilatın yüzölçümünü de içermektedir.

195.7. Emlak Vergisi Genel Tebliğleri hükümlerinden anlaşılacağı üzere ister müştemilat olsun, ister ortak kullanılan yer olsun emlak vergisine tabidir (Yenice,2011). Bu tabiiyet müştemilat veya ortak yerin özelliklerine göre, ayrı bir bina vergisi olarak veya bina vergisi hesabına dahil edilmek suretiyle oluşmaktadır.[102]

195.8. Binaların kullanış amaçlarından herhangi birini tamamlayan müştemilatı ile eklentilerine, inşaat nevi, kullanılan yapı malzemesi ve işçiliğe göre ayrı değer takdir edilir ve bağlı olduğu bina değeri ile birleştirilir.

2.3.4. Binaların Bütünleyici Parçalarının (Mütemmimlerin) Durumu

196. Medeni Kanun'un, mülkiyet hakkının kapsamı ile ilgili hükümlerine ilişkin bölümünde yer alan "Bütünleyici Parça" başlıklı 684'üncü maddesinde: "*Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütün* parçalarına da *malik olur. Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe*

---

100 14 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 'Binanın Dıştan Dışa Yüzölçümünün Tesbiti' başlığını taşıyan bölümünde belirtildiği üzere.

101 13 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne göre; *Dıştan dışa yüzölçümü, binanın (apartmanlarda dairenin) dış duvarları arasındaki mesafeler itibariyle metrekare cinsinden bulunacak alanıdır. Bu alana kömürlük, çamaşırlık, müstakil garaj gibi binaya (bağımsız bölüme) doğrudan doğruya tahsis edilmiş eklentilerin alanı ile hol ve merdiven boşlukları, kapıcı ve kalorifer daireleri, sığınaklar gibi ortak kullanım yerlerinin arsa payı oranına göre metrekare olarak bulunacak alanının ilâve edilmesi*, gerekir. Bu hususta, **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 29.04.2009 tarih ve 44722 sayılı **özelge**sinde; *binanın vergi değerinin hesabında sığınağın da dahil edilmesinin gerekli olduğu,* belirtilmiştir.

102 Emlak Vergine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük'ün "Mütemmim Cüzüler, Eklentiler ve Müştemilatın Takdiri" başlıklı 14'üncü maddesi: *Vergi değerinin takdirinde, Vergi Usul Kanunu'nda yazılı bina mütemmimleri ve kat mülkiyeti kurulmuş binalarda eklentiler, bağlı oldukları bina ile birlikte nazara alınır*, hükmünü içermektedir.

ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır" ifadeleriyle tanımlanmaktadır.[103]

197. Bu tanımdan hareketle bütünleyici parça (mütemmim cüz) olmanın bazı hukuki sonuçları bulunmaktadır. Bu hukuki sonuçlar şöyle sıralanabilir: a) Asıl şey üzerinde malik olan, onun bütünleyici parçalarına da malik olur,[104] b) Asıl şey üzerindeki ayni haklar (mülkiyet, ipotek v.b.) bütünleyici parçaları da kapsar, c) Bütünleyici parça üzerinde daha önce mevcut olan ayni haklar sona erer, d) Bütünleyici parça, asıl şeyden ayrı olarak temliki tasarrufa konu olamaz, e) Bütünleyici parça asıl şeyden ayrılıp bağımsızlığını kazansa bile, eski malikin mülkiyetine dönmez veya üzerinde daha önce mevcut olan ayni haklar yeniden doğmaz, f) Bütünleyici parçalar asıl şeyden ayrı olarak borçlandırıcı işlemlere konu olabilir.

198. Taşınmazla birlikte mülkiyet hakkına konu olan ve o taşınmazın temel unsuru sayılan bütünleyici parçalar, gayrimenkulle birlikte emlak vergisine tabi olmaktadır. Bütünleyici parçaya ilişkin olarak, Emlak Vergisi Kanunu'nun "*Bina Tabiri*" başlıklı 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, "*bu kanunun uygulanmasında Vergi Usul Kanunu'nda yazılı bina mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınacağı*" belirtilmiştir.

199. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun *"Mütemmimat"* başlıklı 305'inci maddesinde[105] bina mütemmimleri ilgili hükümler yer almaktadır. Bu maddeye göre; a) Bir binanın işgal eylediği saha dâhilindeki binayı bütünleyen veya tamamlayan arsa veya araziler, b) Ticaret ve sanata tahsis edilmiş olan ve bunlarla birlikte aynı işte kullanılan arazi veya arsalar, c) Binayı çevreleyen kullanışı bina ile birlik oluşturan arsa ve araziler, bina mütemmimi olarak kabul edilmektedir. (a) ve (b) şıklarında belirtilen mütemmimler özellikle irat takdiri bakımından binaya tabidirler. (c) şıkkında belirtilen durumda ise, yerel örf

---

103 Medeni Kanun'a göre; makinelerin de mütemmim sayılması mümkün olabilmektedir. Ancak Emlak vergisi Kanun'un 7'inci maddesi 2'nci fıkrasında yer alan; *Sabit istihsal tesisatına ait değerler vergi matrahına alınmaz,* hükmü gereğince, makineler bir binanın mütemmimi olsalar bile bina vergisi değerine dahil edilmeyecektir.

104 **Yargıtay 1. Hukuk Dairesi**'nin 13.2.2002 tarih ve E:2002/1210, K:2002/1757 sayılı kararında; *Yasal ayrıcalıkların dışında ayrılmaz parçanın (mütemmim cüzün) mülkiyeti ve buna bağlı olarak tasarruf hakkı üzerinde bulunduğu arza bağlıdır. Bu husus Medeni Kanun'un 684'üncü maddesinde açıkça vurgulanmıştır,* ifadesi yer almaktadır.

105 Mütemmimat başlıklı 305'inci madde şu şekildedir: *A) Belediye teşkilatı bulunan yerlerde belediye sınırları içindeki binaların ve belediye teşkilatı bulunmıyan yerlerde köyü teşkil eden binaların işgal eylediği saha dahilindeki binaların mütemmimatından olan arazi;/ B) Her nerede olursa olsun, ticaret ve sanata tahsis edilmiş olan ve bunlarla birlikte aynı işte kullanılan arazi;/ İrat takdirinde binaya tabidir./ Bina ile sınırlanmış olup kullanış tarzı itibariyle de bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve sair arazi binanın mütemmimatındandır.*

ve adetlere göre veya imar planları ile kabul edilen asgari ifraz ölçülerine göre binaya tabi olma durumu belirlenecektir.

200. Bütünleyici parça (mütemmim) tanımlaması, bina olarak nitelenen her bir bağımsız bölümün değeri belirlenirken bu binaya ait mütemmimler de söz konusu değere eklenerek hesaplandığından emlak vergisi bakımından önem taşımaktadır. Bu noktada, bina mütemmimi olarak kabul edilecek durumların ayrı ayrı ele alınması ve incelenmesinde fayda bulunmaktadır.

A) Bir binanın işgal eylediği saha dâhilindeki binayı bütünleyen veya tamamlayan arsa veya araziler o binanın mütemmimi olur.

201. Belediye sınırları içinde bulunan binaların işgal eylediği bir başka ifadeyle binaların oturduğu arazi veya arsa parçaları bina mütemmimi olarak kabul edilmektedir. Yine belediye sınırları dışında köyü teşkil eden binaların bulunduğu arazi veya arsa parçaları da bina mütemmimi olarak kabul edilmektedir.

202. Emlak vergisi bakımından dikkat edilmesi gereken husus, bina mütemmimi durumunda olan bir arazi veya arsa ya da arazi veya arsa parçasının değerinin, binanın vergi değerine dahil olduğu, bina vergi değeri ile birlikte dikkate alınacağıdır. Kısacası bu tür mütemmim olan arsa veya arazilerin bina vergisinden ayrı olarak arazi veya arsa için ayrıca arazi (veya arsa) vergisi mükellefiyeti doğmayacak ve bunlar için arazi veya arsa bildiriminde bulunulmayacaktır.

B) Ticaret ve sanata tahsis edilmiş olan ve bunlarla birlikte aynı işte kullanılan arazi veya arsalar mütemmim vasfını taşırlar.

203. Ticaret ve sanata tahsis edilen binalarla birlikte ve binanın tahsis edildiği amaçla aynı doğrultuda yani aynı işte kullanılan arsa veya araziler ister belediye sınırları içinde ya da dışında olmalarına bakılmaksızın bina mütemmimi olarak kabul edilmektedir. Bu tür mütemmimlere, lokanta bahçeleri, kahvehanelerin bahçeleri, çay bahçeleri, inşaat malzemesi satan işyerlerinin depolama alanları, fabrikaların depolama, yükleme, boşaltma alanları ve sair gibi yerler örnek olarak gösterilebilir.[106]

204. Arazi veya arsanın büyüklüğü, bir ya da birkaç parselden müteşekkil olması mütemmim olmasına etki etmez. Esas olan, parsellerin ticaret ve sanat amacına uygun olarak bina ile birlikte bütün olarak kullanılıyor olması ve parsellerin bir arada yani bitişik olmasıdır.

---

106 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 07.12.1984 tarih ve E:1982/9913, K:1984/3523 sayılı kararı; *akaryakıt satış ve servis istasyonunun dışında kalan arsa, akaryakıt istasyonuyla aynı işe yönelik olarak otoların giriş çıkış yerleri ve otopark gibi hizmetlere ayrıldığından ve kullanılış tarzı itibariyle bina ile birlik teşkil ettiğinden binanın mütemmimi sayılması gerekeceği,* yönündedir.

204.1. Bina mütemmimi konumunda bulunan bu tür arsa veya arazilerin değerleri de bina ile birlikte dikkate alınarak bina vergisine tabi tutulur; ayrıca arazi (veya arsa) vergisi mükellefiyeti oluşmaz. Örneğin fabrikanın binası için ayrı, depolama yapılan avlu için ayrı vergi mükellefiyeti oluşmamakta, depolama yapılan avlu binanın mütemmimi olarak, binaya dahil edilmekte ve her ikisi için bina vergisi mükellefiyeti oluşmaktadır.

204.2. Binanın tahsis amacı dışında başka bir amaçla kullanılan arsa veya araziler binaya bitişik olsalar bile mütemmim olmaktan çıkarlar. Bu durumda bu arsa ve araziler için ayrıca arazi (veya arsa) vergisi mükellefiyeti ve bildirim zorunluluğu doğmaktadır. Örneğin fabrikanın önündeki bahçenin fabrikanın ticari amacından tamamen farklı olarak bir açık çay bahçesi olarak kullanılması halinde söz konusu bahçenin fabrika binasının yani işyerinin mütemmimi olduğu söylenemeyecektir. Dolaysıyla fabrika binası için bina vergisi mükellefiyeti oluşurken, bahçe için ayrıca arazi (veya arsa) vergisi mükellefiyeti oluşacaktır.

C) Binayı çevreleyen kullanışı bina ile birlik oluşturan arsa ve araziler o binanın mütemmimi niteliğini haizdirler.

205. Bir binanın çevresinde bulunan ve kullanışı bina ile birlik oluşturan bahçe, avlu ve benzeri durumdaki arazi ve arsalar o binanın mütemmimi sayılır. Bina değeri hesabına, bu tür arsa veya arazilerin değeri ilave edilir.[107] Vergi mükellefiyeti, bina vergisi olarak oluşur. Bina mütemmimi sayılan arsa veya arazi için ayrıca arazi vergisi mükellefiyeti oluşmaz. Bina mütemmimi sayılmayacak arsa ve araziler için ise ayrıca ve müstakilen arazi vergisi ödenmesi gerekir. [108]

206. Bina ile kullanılan arsa şayet imar parseli ise, bu durumda binayı çevreleyen arsa olarak dikkate alınacak olup bu durumda arsanın yüzölçümünün, örf ve âdete göre kullanım durumuna bakılmayacaktır (Mert vd.1986:82).

207. Bina ile kullanılan arsanın imar parseli değil de kadastro parseli olması durumunda bu arsa veya arazinin binanın mütemmimi olup olmadığı için örf ve adete göre kullanım durumuna bakılacaktır. Bir binanın kullanış tarzı ve yerel örf ve adetler, binayı çevreleyen arsa ve arazinin bina mütemmimi olarak tanımlamasında temel kriteri oluşturmaktadır. Bu tanımlamada

---

107 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın, 04.07.2006 tarih ve 49622 sayılı **özelge**sinde: *Kullanış tarzı itibariyle bina ile birlik teşkil eden arsanın, bina ile birlikte bildirilerek bina vergisi ödenmesi, arsanın kullanış tarzı itibariyle bina ile birlik teşkil etmemesi halinde bina için ayrı, arsa için ayrı bildirim verilerek vergilerinin ayrı ayrı ödenmesi*, görüşü yer almaktadır.

108 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği'nde de: *Şehir imar plânlarına ve mahallî örfe göre; bina ile sınırlanmış veya aynı işte kullanılmak üzere tahsis edilmiş olsun veya olmasın arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi yahut bu halde iken mütemmimlik durumundan çıkması halinde vergi değerinin yeniden beyan edilmesi ve vergilemenin bu beyan esas alınarak değiştirilmesi gerekmektedir*, açıklamasına yer verilmiştir.

arsa veya arazinin binaya bitişik olması ve binanın kullanımında etkinliğinin bulunması büyük önem taşımaktadır. Bir bina, kendisini çevreleyen arazi üzerinde bulunan su kuyusu, barınak ve benzeri yerlerden yararlanmak durumunda ise arazinin büyüklüğüne, birden fazla parsel olmasına bakılmaksızın mütemmim olarak vasıflandırılacaktır.

208. Binayı çevreleyen ve kullanış itibariyle bina ile bütünlük oluşturan arsa ve arazilerin hangi büyüklüğe kadar binanın mütemmimi sayılacağı (örneğin bir bahçenin ne kadarının konutun mütemmimi sayılacağı) yerel örf ve adetlere göre belirlenir. "Arsa ve arazinin ne kadarının mütemmim sayılacağı"[109] ya da "konutla birlikte değerlendirilecek arsa ve arazinin büyüklüğü mahalli örf ve adete göre tespit edilecektir."[110] Bu itibarla bahçenin büyüklüğünün de sınırsız olamayacağı, işlemin gerçek mahiyetinin de esas alınarak mahalli örfe göre belirleneceği ve binanın net alanı ile orantılı olacağı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle makul ölçüler içinde kalan bahçe binayla birlikte değerlendirilecek, makul ölçü dışında kalan bahçe ve arazi binadan ayrı olarak vergiye tabi tutulacaktır. Makul ölçü ise örf ve âdete göre tespit edilecektir (Ürel,2011).

208.1. Yerel adet ve örften başka asgari ifraz ölçüleri de arazilerin bina mütemmimi olarak belirlenmesinde esas alınacak bir kriterdir. Bina mütemmimi sayılacak arsa veya arazinin yüz ölçümünün ne kadar olabileceği konusunda bu kriterler dışında herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.

208.2. Binayı çevreleyen ancak bina ile bütünlük ve birlik oluşturmayan veya bina ile irtibatı bulunmayan ya da yerel örf ve adetlere göre binanın bahçesi, avlusu gibi kullanım alanı durumunda sayılması mümkün olmayan; daha ziyade bina kullanım amacının dışında başka amaçlarla kullanılan (tarımsal amaçlar gibi) arsa ve arazilerin mütemmim sayılması mümkün değildir. Yine yerel örf ve adetlere göre veya imar planları ile kabul edilen asgari ifraz ölçülerine göre kabul edilen büyüklükten çok fazla olmaları durumunda bahçe, avlu ve benzeri arsa ve arazilerin bina mütemmimi olarak kabulü mümkün değildir. Bina ile sınırlanmış olmakla beraber kullanış tarzı itibariyle bina ile birlik teşkil etme bakımından mahalli örfe ve imar plânlarına göre kabul edilen asgari ifraz ölçüsünden fazla olan avlu, bahçe ve sair arazinin bina mütemmimatından sayılmasının her zaman mümkün olamayacağının göz önünde tutulması ve duruma göre, müstakil arsa veya arazi kabul edilmesi; vergilendirmenin de buna göre yapılması gerekir.[111]

---

109 Ankara **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 26.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01/2007 sayılı ve **Maliye Bakanlığı**'nın 09.09.1991 tarih ve 62108 sayılı **özelge**leri.

110 23.06.2010 tarih ve 2010/6 sayılı 58 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri.

111 2 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği uyarınca.

2.4. Başkalarının Arsa ve Arazileri Üzerinde Yapılan (Gecekondu) Binaların Durumu

209. Başkalarının arsası (veya arazisi) üzerine yapılan binalardan ayrıca bahsetmek yerinde olacaktır. Zira özellikle büyük şehirlerde devletin ve özel hukuk kişilerinin sahip oldukları arazi ve arsaları üzerine, sahibinin rızası alınarak veya alınmayarak binalar yapıldığı bir gerçektir. Kanunda tarif edilen bina kavramına dâhil bulunan bu binaların vergilendirilmesinde dikkat gösterilmesi gereken hususlar bulunmaktadır. Arsa sahibinin rızası alınmaksızın yapılan binaların, Medeni Kanun'da gösterilen husus ve esaslar dâhilinde yıktırılması veya arsa sahibine (yahut arsanın sahibine) mal edilmesi mümkün ise de bu işlemlere başvurulması vergi yönünden önemli değildir.

210. Gecekondu ifadesi, özellikle hazine arazileri üzerinde izinsiz ve yetkisizce çok kısa sürede yapılan derme çatma kaçak yapıları tanımlamak için kullanılan bir ifadedir. Hazine arazisine bina yapan kişi bu bina için malik sıfatıyla tasarruf eden olması nedeniyle bina vergisi mükellefi olur.[112] Bu binanın mütemmimi olarak kullanılan arsa ve arazi varsa bunlar da mükellefiyete dahildir. Başka kişilerin arsa veya arazileri üzerinde yapılan binalarda ise, bina sahibi malik gibi tasarruf eden sıfatıyla bina vergisi mükellefi olurken, bu durumda arsa veya arazi malikinin emlak vergisi mükellefiyeti ise devam edecektir. Ancak, hazine arazisi üzerinde yapılan binalarda, hazine arazileri emlak vergisinden muaf oldukları için ayrıca, arazi vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır.

211. 213 sayılı Vergi Usul Kanun'un 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart olmadığı; 2'nci fıkrasında ise, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı belirtilmiştir. Bu ifade, vergilemede olayların gerçek mahiyetinin esas alınacağını ifade etmektedir.[113]

212. Emlak vergisi bakımından gecekondular bina vergisine ayrıca tabi olurlar. Gecekondu binaların emlak vergisi mükellefi, malik gibi tasarruf eden sıfatıyla, herhangi bir mülkiyet hakkı bulunmayan gecekondu sahibidir. Zira, Emlak Vergisi Kanunu, Türkiye sınırları içinde bulunan binaların, bina vergisine tabi olduğunu hüküm altına almış; binayı, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üstünde sabit inşaat olarak tanımlamış; bina verginin mükellefinin de maliki ve intifa hakkı sahibinin her ikisi de yoksa malik gibi tasarruf edenler olacağını hüküm altına almıştır.

---

112 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 10.04.1991 tarih ve E:1990/1523, K:1991/1392 sayılı kararına göre; *Hazine arazisine bina inşa edip kullanan, hazineye ecrimisil ödese de, ayrıca emlak vergisi vermek zorundadır.*

113 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 26.09.2007 tarih ve E:2007/1020, K:2007/2905 sayılı kararında da; *Türk vergi sisteminde gerçek gelirin vergilendirilmesinin esas olduğu*, ifade edilmiştir. Emlak vergisi yönünden de esas olanın, gerçek servetin vergilendirilmesi olduğu söylenebilir.

213. Bu halde binanın, arsa bedelini de kapsayan vergi değeri üzerinden ve mutasarrıf durumunda olan bina sahibi tarafından bildirilmesi ve ona göre vergilendirmesi gerekir. Şu kadar ki hukukî durumun halli üzerine ve gerektiği takdirde vergilendirmenin düzeltilmesi mümkündür. Arsa sahibinin rızası alınarak veya durum yazılı bir mukaveleye bağlanarak bina yapılması halinde yukarıda zikredilen mutasarrıf (fuzuli şagil) mevcut olmadığından aynı yerden doğan iki mülkiyet ve mükellefiyet mevcut olacaktır. Bu kabil binaları, arsa bedeli dışındaki değerleri üzerinden vergilendirirken arsanın da vergi mükellefiyeti üzerinde bina yokmuş gibi, devam ettirilecektir.[114]

214. Emlak vergisini, bina vergisi ve arazi vergisi olarak ayıran Emlak Vergisi Kanunu'nda, arazi veya arsalarda vergi mükellefinin öncelikle malik olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle üzerinde gecekondu bulunan arsa veya arazinin de bu gecekondu binadan ayrıca ve bağımsız olarak emlak vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. Nitekim 13 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde bu hususla ilgili olarak, *Başkasının arsa veya arazisi üzerine sahibinin rızası alınarak veya alınmaksızın inşa edilen binalarda, bina normal inşaat maliyet bedeline göre bulunan değere arsa veya arazi değeri ilâve edilmeyecektir. Zira Emlak Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca arsa veya arazi vergisinin sahibinin ödemesi gerekmektedir,* denilerek bu husus açıklanmaktadır.[115]

215. Kısaca, gecekondu binalar için ayrı, üzerinde bulundukları arsa ve araziler için ayrı bildirim verilmesi gerekmektedir. Gecekondu için malik gibi tasarrufta bulunan sıfatıyla gecekondu sahibi; arsa veya arazi için ise mülkiyet sahibi olan malik emlak vergisi mükellefiyeti yüklenmektedir.[116] Başkalarının arazisi üzerine gecekondu yapılması halinde, arazi sahibinin arazi vergisi, gecekondu sahibinin de bina vergisi ödemesi gerekir.[117]

---

114 2 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar bu konuda yol gösterici mahiyettedir.

115 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 15.08.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6652- sayılı **özelge**sinde, 13 Seri No.lu Tebliğe atıfta bulunularak bu hususla ilgili olarak: *Vakıflar Genel Müdürlüğüne ait olup yap-işlet-devret modeliyle bir şirkete kiralanan bir arsa üzerinde inşa edilen binanın emlak vergi mükellefinin şirket olması nedeniyle, arsanın malikinin kurum olması nedeniyle arsa üzerine anılan Şirket tarafından inşa edilen binanın bina vergisi değerinin tespitinde, arsa payına ait değerin dikkate alınmaması gerektiği,* belirtilmiştir. İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.04.2010 tarih ve 45 sayılı **özelge**si de bu yöndedir. **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 15.08.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6652- sayılı **özelge**sinde de aynı yönde açıklamalar bulunmaktadır.

116 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 12.02.1976 tarih ve E:1975/2226, K:1976/433 sayılı kararı; *arsaların üzerinde başkalarına ait gecekondular bulunsa bile mükelleflerin bu yerlerin arazi(arsa) vergilerini ödemeleri gerektiği,* yönündedir.

117 **Danıştay 9. Dairesi**'nin, E.1974/2303, K:1976/1521 sayılı kararı.

2.5. Binaların İnşaat Türleri ve Sınıfları

216. Binaların inşaat tür ve sınıfları, emlak vergi değerinin belirlenmesi[118] bakımından önem taşımaktadır. Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük'ün 7'nci maddesinde: "Binaların vergi değeri; kullanılış tarzı, inşaatın nevi ve sınıfına göre takdir olunacağı" hükme bağlandıktan sonra, vergi değerinin takdirinde, ayrıca, binaların *kullanılış tarzlarına, inşaat nevilerine* ve *inşaat sınıflarına* göre özelliklerinin de göz önünde bulundurulacağı belirtilmiştir. Bir başka ifadeyle, vergi konusu binanın kullanılış tarzı, inşaat türü ve inşaat sınıfı, o bina için ödenecek emlak vergisinin tespitinde kullanılan unsurlardandır.

2.6. Binaların Kullanılış Tarzlarına Göre Ayrımı

217. Tüzüğün 8'inci maddesinde binalar, kullanılış tarzlarına göre temelde; 1) Konutlar, 2) İşyerleri, 3) Özellik gösteren diğer yapılar, olarak üç gruba ayrılmıştır.

218. Tüzüğün bu ayrımıyla birlikte, her yıl için Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği eki olarak yayımlanan Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel'de de binaların kullanış şekilleri daha detaylı olarak gösterilmektedir. [119] Bu cetvelde 23 türde kullanış şekli belirlenmiştir.

218.1. Bunlar; 1) Fabrika ve İmalathane Binaları 2) Fabrika ve İmalathane Binası, Sosyal Binaları vs. 3) Otel Binaları 4) Sinema - Tiyatro Binaları 5) Hastahane - Klinik Binaları 6) Banka - Sigorta Binaları 7) İdare Binaları 8) Benzin İstasyonu, Yıkama ve Yağlama Binaları 9) Yeraltı Garajları 10) Müstakil Garajlar 11) Çok Katlı Garajlar 12) Yurt Binaları 13) Okul Binaları 14) Yüzme Havuzları 15) Banyo ve Hamamlar 16) Pazar ve Fuar Yerlerindeki Yapılar 17) Soğuk Hava Depoları 18) Kurutma Yerleri 19) Silolar 20) Transformatör Binaları 21) Diğer Ticarethane ve İşyerleri 22) Mesken Binaları ve 23) Özellik Arz Eden Binalar'dır.

2.6.1. Binaların İnşaat Nevilerine Göre Ayrımı

219. Tüzüğün 9'uncu maddesinde binalar, taşıyıcı sistemleri esas alınmak sure-

---

118 Binaların vergi değerinin hesaplanması, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin (b) bendinde: *Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedeldir*, hükmünde ifadesini bulmaktadır. Vergi değerine ilişkin açıklamalar *Matrah* başlıklı bölümde yer almaktadır.

119 En son, 26.12.2011 tarih ve 28154 sayılı Resmi Gazete'de, 58 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin eki olarak 2012 Yılı İçin Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel yayımlanmıştır.

tiyle inşaat türlerine göre sekiz gruba ayrılmıştır:

1) *Çelik karkas binalar:* Sistemin temel, kolon, kiriş, döşeme gibi taşıma sistemi çelik imalattır. Duvarları prefabrik veya dolgu duvardır.
2) *Betonarme karkas binalar*: Sistemin temel, kolon, kiriş, döşeme gibi taşıyıcı sistemi betonarme imalattır. Duvarları briket veya tuğla dolgudur.
3) Yığma kâgir binalar: Duvarları taşıyıcıdır. Malzeme olarak duvarda tam dolu tuğla ve briket kullanılmakta olup, döşemeler betonarmedir.
4) *Yarı yığma kâgir binalar*: Duvarları taşıyıcıdır. Betonarme ve kolon gibi taşıyıcılarla kısmi olarak duvardan takviye edilmiştir.
5) *Ahşap binalar*: Kâgir temele oturan bu tür binaların tüm elemanları ahşaptır.
6) *Çamur harçlı taş duvarlı binalar*: Bu tür binaların temeli ve duvarları çamur harçlı ve kalın taş duvarlıdır. Üstleri ağaç, odun, saman ve çamur karışımıyla örtülmüş olup, tek katlıdır.
7) *Gecekondu tarzı binalar*: Bu binalar denetimin olmadığı gece saatlerinde yapılan binalardır. Kaçak yapılmalarına rağmen betonarme olabilmektedir. Genellikle tuğla, briket ve ahşap yapı malzemeleri kullanılarak onaylanmış bir proje, plana bağlı olmaksızın yapılmaktadır.
8) *Kerpiç ve diğer binalar*: Duvarları kerpiçten yapılmakta, döşemeleri ise tamamen ahşap veya ahşap, odun, çamur karışımından oluşmaktadır.

220. Binaların inşaat türlerine göre ayrımına göre tespit edilecek cinsi, ilk tesis kadastrosu sonucunda tescil edilip tapu kaydına tescil edilmişse bu türü esas alınır. Ancak bu hususta tescil yapılmamış da olabilir. Söz konusu binanın yapı kullanım izin belgesi var ise, bu belgedeki yapı durumunu belirten bina türüne göre, tapuda cins değişikliği yapılabileceğinden, bu tür esas alınabilir (Keser,2004:23). Yapı kullanım izin belgesi olmayan taşınmaz bakımından inşaat türü yapılacak olan yoklama ile tespit edilmelidir.

2.6.2. Binaların İnşaat Sınıflarına Göre Ayrımı

221. Tüzüğün 10'uncu maddesinde binaların; 1) Lüks inşaat, 2) Birinci sınıf inşaat, 3) İkinci sınıf inşaat, 4) Üçüncü sınıf inşaat, 5) Basit inşaat, olarak sınıflandırılacağı belirtilmiştir.

221.1. Anılan madde ayrıca bu sınıflamanın, binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar nazara alınarak yapılacağını; inşaat sınıflarının tayinine esas alınacak nite-

liklerin Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunacağını[120] belirtmektedir. (Göktaş,2011).

221.2. Bu cetvelde, inşaat aksamları ayrımına gidilerek inşaat aksamının niteliği; 1) Dış Duvarlar, 2) Çatı Örtüsü, 3) Tavan, 4) İç Duvarlar, 5) Taban (Döşeme), 6) Merdivenler, 7) Pencereler, 8) Kapılar, 9) Banyo ve WC, 10) Isıtma, olarak on grupta belirlenmiştir.

221.3. Bir binanın inşaat sınıfı (yukarda belirtilen 5 grup inşaat sınıfından hangisinde yer alacağı), cetvelde belirlenen inşaat aksamlarıyla ilgili bu 10 grupta yer alan kıstaslara göre belirlenecektir.

222. Binanın sınıfının tespiti ile ilgili olarak Emlak Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklamalar bulunmaktadır. Herhangi bir binada bu sınıflandırmalardaki özelliklerden yarıdan fazlası yoksa binanın özellikleri itibariyle en yakın olduğu sınıftan olduğu kabul edilecektir.[121] Buna göre binanın gireceği sınıf, bu özelliklerden yarıdan fazlasını taşıyıp taşımadığına bakılarak belirlenecektir. Örneğin bina, ikinci sınıf inşaata ilişkin özelliklerden yarıdan fazlasını taşıyorsa ikinci sınıf olarak dikkate alınacaktır. Binada anılan özelliklerden yarıdan fazlası yoksa bu defa özellikleri itibariyle en yakın olduğu sınıfın dikkate alınması gerekecektir. Örneğin, binanın 5 özelliği ikinci sınıfa, 4 özelliği üçüncü sınıfa, 1 özelliği de birinci sınıfa dahil ise, söz konusu bina ikinci sınıfa daha yakın olduğu için ikinci sınıf olarak kabul edilmesi gerekir. Diğer taraftan, binanın bir alt veya üst sınıftan hangisine gireceği konusunda tereddüde düşülen hallerde, bir üst sınıf olduğu kabul edilmelidir. Örneğin binanın üçüncü sınıfa mı yoksa ikinci sınıfa mı gireceğinde tereddüt gösteriliyorsa, bu binanın ikinci sınıf inşaat kabul edilmesi uygun olacaktır.[122]

3. Arsa

223. Arsa, imar planı kapsamında yer alan kullanım şekli ve yapılaşma düzeni belirlenip tamamlanmış arazi parçalarıdır. Arsalar, "İmar parseli" olarak da adlandırılmaktadırlar (Emlak Terimleri Sözlüğü,2010). Bir başka ifadeyle, Belediye ve mücavir alan sınırları veya köy yerleşik alanlarında yapılan planlarla iskân (yapılaşma) sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunan arazi parçalarına arsa denir. Diğer bir ifade ile imar (yapılaşma) kapsamına girmiş, yani üzerine imar planına uygun bir şekilde yapı inşasına müsaadesi olan toprak parçasıdır (MEB,2008:19).

---

120 Söz konusu nitelikler, Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel'de yer almaktadır.

121 Kocaeli **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 27.10.2010 tarih ve 58 sayılı **özelge**si.

122 14 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin "Bina İnşaat Sınıflarının Tespiti" başlığı altındaki bölümü uyarınca.

3.1. Emlak Vergisinde Arsa

224. Emlak vergisi açısından arsa deyimi, üzerinde inşaat (yapı) yapılmak üzere parsellenmiş ve parselasyonu belediye tarafından onaylanmış arazi parçalarını ifade etmektedir. Emlak Vergi Kanunu, arsayı belediye sınırları içinde parsellenmiş arazi olarak tanımlamakta; kanundaki arazi tabiri arsayı da kapsamaktadır. Kanun kapsamında aksine hüküm olmadıkça arazi tabiri arsayı da kapsayacak şekilde kullanılabilmektedir.

225. Emlak Vergisi Kanunu'nda arsa kavramı, 12'nci maddenin son 3 fıkrasında açıklanmaktadır. Mezkûr fıkralarda: a) Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazinin arsa sayılacağı, b) Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağının Bakanlar Kurulu kararı ile belli edileceği, c) Aksine hüküm olmadıkça arazi tabirinin arsaları da kapsayacağı, hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

225.1. Emlak vergisinde arsa kavramı, kanun metninden de anlaşılacağı üzere, arazi kavramı üzerinden tanımlanmakta ve kanunda kullanılan arazi deyiminin, kural olarak, arsaları da kapsayacağı hüküm altına alınmaktadır. Dolayısıyla, Türkiye sınırları içinde bulunan arsalar da bu Kanun hükümlerine göre arazi vergisine tabi olmaktadır.

226. Belediye sınırları içinde bulunup belediye tarafından parsellenmiş araziler arsa olarak nitelendirilmektedir. Belediye ve mücavir alanlarda parsellenmiş olup inşaat ruhsatları belediyelerce verilmesi gereken arazi parçalarının tamamı ile Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş arazilerin bir kısmı da arsa olarak kabul edilmektedir.

226.1. Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş arazilerden hangilerinin emlak vergisi bakımından arsa olarak nitelendirileceğinin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği belirtilmektedir.

227. Netice itibariyle, belediye sınırları içinde olan ve belediyece parsellenmiş araziler, mezkûr maddenin 2'nci fıkrasına göre arsa olarak nitelendirilmektedir. Bu nitelikteki araziler arasında yer almayan belediye ve mücavir alanı dışındaki araziler ile belediye sınırları içindeki parsellenmemiş araziler ise, maddenin 3'üncü fıkrası ile koşulları Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmek üzere arsa sayılmaktadırlar.

228. Bir taşınmazın arsa olarak vasıflandırılması halinde ödenecek emlak vergisi arsalar için öngörülen vergi oranları çerçevesinde hesaplanacak ve arazilere göre daha yüksek bir miktarda emlak vergisi ödenmesini gerekecektir.

229. Arsaların emlak vergisi mükellefi de arsanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa arsayı malik gibi tasarruf edenlerdir.

230. Bu bağlamda, belediye sınırları içinde ve parsellenmiş olmaları bakımından arsa olarak tanımlanan yerlere ilişkin açıklamaların *Arsa Sayılan Araziler* başlığı altında; arsa olarak sayılmaları Bakanlar Kurulu Kararı ile belli edilen arazilere ilişkin açıklamaların ise ayrıca *Bakanlar Kurulu Kararına Göre Arsa Sayılan Araziler* başlığı altında ele alınmasında fayda bulunmaktadır.

3.2. Arsa Sayılan Araziler

231. Emlak Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, arsa sayılabilmesi için, *arazinin Belediye sınırları içinde* bulunmasından ve *belediyece parsellenmiş arazi* olmasından bahsedilmektedir. Bu fıkraya göre bir arazinin arsa sayılması için bu iki vasfın birlikte bulunması gerekmektedir.

232. Fıkrada sözü edilen *"arazinin Belediye sınırları içinde"* bulunması ifadesi, taşınmazın, belediye ve mücavir alanları içinde yer almasını ifade etmektedir. Zira emlak vergisi bakımından belediye sınırları, belediyenin idari sınırlarının yanı sıra mücavir alanlarını da kapsayan kontrol ve sorumluluk alanlarını ifade etmektedir.[123] Belediyeler idari sınırları içinde olmamakla birlikte mücavir alanlarda çeşitli sorumluluk ve yetkilere sahiptirler. Nitekim mücavir alan, bir idari alan değil imar alanıdır. Bu nedenle de örneğin bir köyün mücavir alan sınırlarına alınması, köyün idari ve tüzel kişiliğini sona erdirmemekte ancak imar mevzuatına ilişkin konularla, emlak vergisi ödemelerine ilişkin konularda belediyeye karşı sorumluluk doğmasına neden olmaktadır. Mücavir alanda kalan arsa ve arazilerin emlak vergileri belediyece tahakkuk ve tahsil edilmektedir. (Mazı ve Arslan,2003:41).[124]

233. Fıkrada sözü edilen *"belediyece parsellenmiş arazi"* ifadesi ile amaçlanan ise, o taşınmazın İmar Kanunu'nun 5'inci maddesinde tanımı yapılan "Uygulama İmar Planı" içine alınmış olmasıdır. Uygulama imar planı içine alınan taşınmazın, İmar Kanunu hükümlerine göre kullanım biçimi ve üzerine yapılacak inşaatın, inşaat alanının ne olacağı, resmi ya da özel bina olarak kaç kat yapılacağı, bitişik cadde ya da sokakların genişliğinin ne ka-

---

123 *Mücavir alan,* 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5'inci maddesinde; *imar mevzuatı bakımından belediyelerin kontrol ve mesuliyeti altına verilmiş olan alanlardır*, şeklinde tanımlanmıştır. Mücavir alana alınması istenen sınırlar Belediye Meclisi ve İl İdare Kurulu kararıyla belirlenir. Bu karar vilayetlerce Bakanlığa (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) gönderilir. Bakanlık bunları inceleyerek aynen veya değiştirerek tasdik etmeye veya değiştirilmek üzere iade etmeye yetkilidir. Aynı Kanun'un 45'inci maddesinde de: *Mücavir alanın ilgili belediye sınırına bitişik olması gerekmez. Ayrıca, bu alanlar köyleri de ihtiva edebilir,* denilmektedir.

124 Nitekim, Emlak Vergisi Kanunu'nun mücavir alanları kapsayan hükümler ihtiva ettiğine bir diğer örnek olarak 4'üncü maddesinin (v) fıkrası uyarınca belediye ve mücavir alan sınırları dışında kalan binaların Bina Vergisinden muaf tutulduğuna ilişkin hüküm gösterilebilir. Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, mücavir alanlar emlak vergisi bakımından belediye sınırları kapsamında değerlendirilmekte ve bu alanlarda yer alan binalar, bina vergisine tabi olmaktadır.

dar olacağı ve benzeri gibi) her türlü niteliği belirlenmektedir. İşte bu tür taşınmazlar için sahipleri tarafından arazi vergisine göre daha yüksek olan arsa vergisi ödenmektedir.[125]

233.1. Bir arazinin arsa olarak nitelendirilmesi için öngörülen, parsellenme işleminin, ilgili belediye tarafından yapılmış veya onanmış olması gerekir. Dolayısıyla parselleme işleminin belediye tarafından bizzat yapılması veya arazi sahiplerince yapılan özel parselasyon planlarının belediyece onaylanması[126] arasında fark yoktur (Mert vd.,1986:238).

234. Bu iki niteliğin yanı sıra bir taşınmazın arsa sayılması için başkaca bir şart aranmayacak, örneğin zirai faaliyette kullanılıyor olsalar bile arsa olarak vergilendirileceklerdir.[127] Bir başka ifadeyle belediye ve mücavir alan sınırları içinde olan ve belediyece parsellenmiş bulunan araziler her halükarda arsa sayılacak ve arsa olarak vergilendirileceklerdir.[128]

235. Netice itibariyle Emlak Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde, belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazinin arsa sayılacağı öngörülmüştür. Belediye sınırları içerisinde bulunan bu vasıftaki arazi, mükellefleri tarafından hangi amaçla kullanılırsa kullanılsın arsaya ait oran üzerinden arazi vergisine tabi tutulacaktır.[129]

3.3. Bakanlar Kurulu Kararına Göre Arsa Sayılan Araziler

236. Arsa olarak tanımlanan, belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazilerden başka, gerek belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan

---

125 **Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu**'nun 17.04.1998 tarih ve E:1996/3, K:1998/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.

126 Ankara **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 18.03.2011 tarih ve 156 sayılı **özelge**sine göre; *özel imarla da olsa parsellenmiş ve parselâsyonu belediyece onaylanmış arazinin, belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup olmadığına, belediye hizmetlerinden yararlanıp yararlanmadığına veya zirai faaliyette kullanılıp kullanılmadığına bakılmaksızın arsa olarak vergilendirilmesi* gerekmektedir.

127 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 24.11.2003 tarih ve 4826 sayılı **özelge**sine göre; *3194 sayılı İmar Kanunu'nun 18'inci maddesinin uygulanması sonucu arsa niteliği kazanan taşınmazlar üzerinde zirai faaliyet yapılsa dahi, bu taşınmazların arsa olarak vergilendirilmesi* gerekmektedir.

128 Antalya **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 18.03.2011 tarih ve 41 sayılı **özelge**sine göre; *2007 yılında belediyece parsellenerek arsaya dönüşen taşınmazın, üzerinde zirai faaliyet yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın arsa olarak vergilendirilmesi ve arsa vergisi mükellefiyetinin 2008 yılında başlaması* gerekmektedir.

129 **Maliye Bakanlığı**'nın 28.07.1983 tarih ve 2433135-2205 sayılı **özelge**sine göre: *Belediye sınırları içinde parsellenmiş arazi zirai faaliyette kullanılsa bile arazi olarak vergilendirilmez.* Bu hususla ilgili olarak şu hususun da ayrıca belirtilmesi gereklidir: Taşınmazın parsellenerek arsa haline dönüşmesi ile imar planında umumi hizmetlere ayrılması nedeniyle kısıtlı vergilendirmeye tabi olması veya malikine tanınan muafiyet nedeniyle vergiden muaf tutulması farklı bir durumdur. Bu hususlar ilgili bölümlerde ayrıca incelenmektedir.

parsellenmemiş araziler ile gerekse belediye sınırları dışında yer alan ve parselli olmayan arazi ve arazi parçalarının hangi hallerde arsa olarak nitelendirileceğine ilişkin husus, 12'nci maddenin 3'üncü fıkrası gereğince yayımlanan 1983/6122 numaralı *Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı*[130] ile belirlenmiştir. Konuyla ilgili olarak ayrıca, 16 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde[131] gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

237. Bu karara göre arazi ve arazi parçalarının arsa sayılmasında, taşınmazın, belediye ve mücavir alan sınırları içinde veya bu sınırların dışında olmaları durumuna göre ayrım yapılarak arsa olabilecek arazi ve arazi parçalarının nitelikleri belirtilmiştir.

238. Bakanlar Kurulu Kararı'nda, arsa sayılacak taşınmazlar öncelikle, taşınmazın belediye ve mücavir alan sınırları içinde ya da dışında olmasına göre ayrım yapılmıştır.

238.1. Belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan ve parsellenmemiş olan taşınmazlardan; imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış yerler ve imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskûn bulunup belediye hizmetlerinden yararlanan yerler arsa sayılmıştır.

238.2. Belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki taşınmazlardan ise, konut, turistik veya sınaî tesis yapılmak amacıyla parsellenen ve tapuya şerh verilen yerler ve Bakanlar Kurulunca belirlenen alanlar içinde imar planı ile iskân sahası olarak ayrılan yerler arsa sayılmıştır.

239. Bakanlar Kurulu Kararı doğrultusunda arsa sayılan yerlerin arazi olarak, arazi sayılan yerlerin arsa olarak bildirilmiş olması halinde belediyeler gerekli düzeltmeyi re'sen yaparak, eksik alınmış vergileri tamamlayacak, fazla alınan vergileri de mükelleflerine red ve iade edeceklerdir.

3.3.1. Belediye ve Mücavir Alan Sınırlarındaki Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Araziler

240. Belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan parsellenmemiş arazi ve arazi parçalarının hangi hallerde arsa sayılacağı mezkûr Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesinin (a) ve (b) fıkralarında belirtilmiştir. Ancak, maddenin 3'üncü fıkrasında *bu yerlerdeki arazi ve arazi parçaları zirai faaliyette kullanıldıkları takdirde arsa sayılmayacakları* istisnasına da yer verilmiştir.

---

130 Emlak Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan: *Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu kararı ile belli edilir,* hükmü gereğince çıkartılan bu Bakanlar Kurulu Kararı, 11.03.1983 tarih ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

131 03.07.1984 tarih ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

A) Belediye ve mücavir alan sınırları içinde ve imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunan parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları arsa sayılır.

241. Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1'inci maddesinin (a) fıkrasına göre, belediye ve mücavir alan sınırları içinde olup da imar plânı ile iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunan ve parsellenmemiş olan arazi ve arazi parçalarının arsa sayılarak arsaya ait oran üzerinden vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Bu gibi yerlerin meskûn halde olup olmadığına bakılmayacak, imar plânı ile iskân sahası olarak ayrılmış bulunması yeterli sayılacaktır.[132]

242. Karar'da sözü edilen , İmar Kanunu'nda öngörülen "*nazım imar planı*" ve "*uygulama imar planı*" ayrımı yapılarak ele alınmış, uygulama imar planında yer alan taşınmazlar, anılan Kanuna göre tabi bulundukları işlemler itibarı ile arsa olarak değerlendirilmiş iken, nazım imar planı konusundaki taşınmazlar yönünden uygulamada aykırı görüşler doğmuş[133]; bilahare Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararı ile nazım imar planının ait olduğu idari birim (büyükşehir, il, ilçe, köy), belediye ve mücavir alan sınırları içindeki yerleşim ve nüfus yoğunluğu, ulaşım ve altyapı hizmetleri ve yerleşim merkezine olan mesafe ile taşınmazın plandaki konumu ve kullanım biçimi gibi unsurlar da göz önünde bulundurulabileceği sonucuna varılmıştır.[134]

B) Belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan ancak imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmamış fakat bununla birlikte fiilen meskûn halde bulunup belediye hizmetlerinden yararlanmakta olan yerlerdeki parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları arsa sayılmaktadır.

243. Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1'inci maddesinin (b) fıkrasına göre, belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunup da imar plânı ile iskân sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskûn halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerler arasında kalan arazi ve arazi parçaları da arsa sayılarak arsaya ait oran üzerinden vergiye tabi tutulacaktır. [135]

244. Bu yerlerdeki parsellenmemiş arazi ve arazi parçalarının arsa sayılabilmesi için söz konusu yerlerin belediye hizmetlerinden (su-yol, yol-otobüs, su-

---

132 16 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği

133 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 31.12.1986 tarih ve E:1984/650 K.1986/3830 sayılı kararı; *bir taşınmazın arsa vasfını kazanıp kazanmadığının saptanabilmesi için hem nazım hem de tatbikat planının onanmış olması gerekeceği* yönündedir.

134 **Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu**'nun 17.4.1998 tarih ve E:1996/3, K:1998/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.

135 16 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca.

temizlik, su-otobüs, otobüs-temizlik, yol-temizlik hizmetleri gibi) en az ikisinden faydalanmakta olması şarttır.[136]

C) Belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan ancak imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmamış, fakat bununla birlikte fiilen meskûn halde bulunup belediye hizmetlerinden yararlanmakta olan yerlerdeki arazi ve arazi parçaları zirai faaliyette kullanıldıkları takdirde arsa sayılmaz.

245. Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3'üncü fıkrasına göre, Belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde bulunan ve parsellenmemiş olup da imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış veya imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmamış fakat bununla birlikte fiilen meskûn bulunup belediye hizmetlerinden yararlanmakta olmaları nedeniyle arsa sayılan bu araziler[137], zirai faaliyette kullanıldıkları takdirde arsa sayılmayarak araziye ait oranlar üzerinden vergilendirme yapılacaktır.[138] Yani, Bakanlar Kurulu Kararın

---

136 Ankara Valiliği İl **Defterdarlığı** Tahsilât Gelir Müdürlüğünün DEF.0.06.15/6183-053-1447 sayılı **özelge**sinde; B*elediye mücavir alan sınırları içerisinde bulunan gayrimenkullere ilişkin olarak belediye hizmetlerinden (su-yol, yol-otobüs, su-temizlik, yol- temizlik hizmetleri gibi) en az ikisinden faydalanılmaması ve tamamının zirai faaliyette kullanılması halinde araziye ait oran üzerinden vergilendirilmesi gerekmekte olup, ilk olarak bu arazilerin zirai faaliyette kullanıldığının herhangi bir belge ile belgelendirilmesi gerekmemekte ve bu araziler için arazi vergisi bildirimi verilmesi yeterli bulunmaktadır,* görüşüne yer verilmiştir.

137 Ankara **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 18.03.2011 tarih ve 147 sayılı **özelge**sine göre: *... İlçesi, ... Mahallesi ... mevkiinde tapunun ... parsel numarasında kayıtlı olan taşınmazın fiilen meskun halde bulunan yerler arasında bulunmakta arsa olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu taşınmazın zirai faaliyette kullanılması durumunda, zirai faaliyette kullanıldığına dair ilgili belediyeye beyanda bulunulması ve belediyece durumun yapılacak yoklama ile tespiti halinde arazi olarak değerlendirilerek araziye ait oran üzerinden vergilendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Söz konusu taşınmazın fiilen meskûn halde bulunan yerler arasında bulunmaması halinde ise arazi olarak vergilendirilmesi,* gerekmektedir.

138 Konya **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 01.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.02/EVK sayılı **özelge**sinde; *zirai faaliyette kullanılan parsellenmemiş gayrimenkulün arazi olarak vergilendirilmesi gerekmektedir,* görüşü yer almaktadır. Konuyla ilgili olarak, İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 17.03.2011 tarih ve 172 sayılı **özelge**sinde şu açıklamaya yer verilmiştir: *Taşınmazın belli şartlarla bina yapılması mümkün olan jeolojik tarım alanında kalan kısmının, zirai faaliyette kullanılması halinde 83/6122 sayılı Kararın 1. maddesinin (a) fıkrasına göre arazi olarak vergilendirilmesi, zirai faaliyette kullanılmaması halinde ise arsa olarak vergilendirilmesi, ancak parselasyon yapılarak arsa vasfını kazanması halinde zirai faaliyette kullanılıp kullanılmadığına bakılmaksızın arsa olarak vergilendirilmesi... gerekmektedir*. Yine, Ankara **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 18.03.2011 tarih ve 152 sayılı **özelge**sine göre; *Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar'ın 1'inci maddesinin (b) fıkrası uyarınca arsa sayılan ..... İlçesi ..... Mahallesinde tapunun ....ada, ... numaralı parselinde kayıtlı olan parsellenmemiş taşınmazın arsa olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu taşınmazın zirai faaliyette kul-*

1'inci maddesinin (a) ve (b) fıkraları gereğince arsa sayılan arazi ve arazi parçaları, zirai faaliyette kullanıldıkları takdirde arsa sayılmayacaktır. Bu durumunda arsa oranları üzerinden değil de, arazi oranları üzerinden vergilendirileceklerdir.[139]

246. Zirai faaliyette kullanılma hususunda 16 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliğinde[140] yapılan açıklamalar doğrultusunda, belirtilen yerlerde bulunan arazinin bizzat sahibi tarafından zirai faaliyette kullanılması zorunlu olmayıp, arazinin başkaları tarafından da zirai faaliyette kullanılması o arazinin arsa sayılmamasını ve araziye ait oran üzerinden vergilendirilmesini gerekli kılmaktadır.

247. Bu fıkraların uygulanması bakımından *zirai faaliyet*; arazide ekim ve dikim suretiyle nebat ve ağaç yetiştirilmesini ifade etmektedir. Hangi faaliyetlerin zirai faaliyet olduğuna ilişkin açıklamalar, Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalar dikkate alınarak belirlenecektir.

247.1. Bu çerçevede, 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğine[141] göre, arazinin, hububat, sanayi ve yem bitkileri, baklagiller, sebze ve diğer tarla bitkileri ile bağ, çay, meyve, kavak ve sair ağaç türlerinin yetiştirilmesinde kullanılması halinde zirai faaliyette kullanıldığı kabul edilecektir.[142]

247.2. Arazinin ormanlık veya ağaçlık olması halinin, 8 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalara ve bu tebliğ ekindeki kararın 1'inci ve 3'üncü maddelerinde yer alan esaslara uygun olarak, beher dönümde bulunan ağaç, fidan, ocak, omca ve kök sayısı belirtilmek suretiyle Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığı'nın[143] yetkili mahalli kuruluşundan alınacak bir belge ile tevsiki gerekir. Ağaçlık olmakla birlikte durumu 8 No.lu Genel

---

lanılması halinde arsa sayılmayıp araziye ait oran üzerinden vergilendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 09.03.1999 tarih ve 8831 sayılı **özelge**sine göre; *83/6122 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar'ın 1'inci maddesinin (a) veya (b) fıkrası uyarınca arsa kapsamına giren parsellenmemiş arazi veya arazi parçalarının zirai faaliyette kullanılmaları halinde arazi sayılarak araziye ait oran üzerinden vergilendirilmesi, zirai faaliyette kullanılmamaları halinde ise, arsa sayılması ve arsaya ait oran üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir*.

139 Danıştay 9. Daire'sinin 09.12.1992 tarih ve E:1992/1037, K:1992/2975 sayılı kararı; *üzerinde bina olduğu tespit edilen ve zirai faaliyette kullanılmayan arazinin arsa sayılacağı*, yönündedir.

140 03.07.1984 tarih ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

141 29.07.1972 tarih ve 14260 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

142 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin, (I) numaralı ekinde yer alan *Arazi Değerlemesi*ne dair metnin *Arazinin kullanımı* ile ilgili kısmındaki açıklamalar uyarınca.

143 04.07.2011 tarih ve 27984 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Orman ve Su İşleri Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca, Orman ve Su İşleri Bakanlığı.

Tebliğe ekli karara uygun bulunmayan arazide, yukarıda sayılan diğer türdeki (sebze hububat v.b.) zirai ürünlerin yetiştirilip yetiştirilmediğine bakılacaktır. Bu durumun varlığı halinde o arazinin de zirai faaliyette kullanıldığı kabul edilecektir.[144]

247.3. Bunun yanı sıra, 11 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde[145] ise zirai faaliyet deyiminin Gelir Vergisi Kanunu'nun 52'nci maddesindeki tanımlamayı ifade ettiği belirtilmektedir.[146]

248. Bu tür arsa sayılabilecek arazinin zirai faaliyette kullanılıp kullanılmadığı, belediyeler tarafından yapılan yoklama ile *tespit* edilecektir.[147] Belediyeler tarafından yoklama ile tespit yapılması her zaman için mümkündür. Taşınmaz, zirai faaliyette kullanılıyor ise arazi; kullanılmıyor ise arsa olarak vergilendirilecektir.[148]

---

144 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.01.1997 tarih ve E:1995/1269, K:1997/241 sayılı kararında bu hususla ilgili olarak yapılan değerlendirmeler şu şekildedir: *Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinin (a) ve (b) fıkralarına göre; belediye ve mücavir alan sınırları içinde kalan arazinin arsa sayılabilmesi için bu arazinin imar planı ile iskan sahasına ayrılmış veya iskan sahasına ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskun halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerlerden olması ve ayrıca bu maddenin son fıkrası gereğince zirai faaliyette kullanılmaması gerekir. Olayda, uyuşmazlık konusu olan taşınmazların belediye sınırları içinde olduğu ve imar planında bir kısmının konut alanı, bir kısmının yeşil alanda kaldığı tartışmasızdır.... Belediyesi İmar Müdürlüğü`nün taşınmazın imar durumunu açıklayan dosyada mevcut 29.8.1993 tarihli yazısında, taşınmaza kati ruhsat verilemeyeceği, kati ruhsat verilebilmesi için imar uygulaması (parselasyon) yapılması gerektiği belirtilmiş, ... Tarım İl Müdürlüğü`nün 3.8.1994 tarihli yazısında da; ihtilafa konu yerlerin ziraat arazisi olduğu, tarım amaçlı kullanıldığı ve halihazırda pamuk ekili bulunduğu belirtilmiştir. Bu durumda, anılan Bakanlar Kurulu kararının 1. maddesinin (a) fıkrası kapsamında olan taşınmazın zirai faaliyette kullanıldığı anlaşıldığından, taşınmazın araziye ait % 03 vergi oranı uygulanarak vergilendirilmesi gerekirken arsa kabul edilmesi suretiyle arsaya ait oran uygulanarak vergilendirilmesi yasaya uygun bulunmadığından mahkemece aksi görüşle verilen kararda yasal isabet görülmemiştir*.

145 14.05.1978 tarih ve 16287 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

146 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52'nci maddesinde, zirai faaliyet: *Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder*, olarak tanımlanmaktadır.

147 Bakanlar Kurulu Kararı'nın 4'üncü maddesi uyarınca.

148 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.12.1985 tarih ve E:1985/1033, K:1985/1721 sayılı kararı; *arazi olarak beyan edilen yerin arsa olarak vergilendirilmesi halin de verginin ihbarname ile tebliği gerektiği; arazi olarak beyan edilen ve zirai faaliyette kullanılmadığı saptanmayan yerin arsa olarak vergilendirilemeyeceği,* yönündedir.

248.1. Yapılacak yoklama sonucunda; zirai faaliyette kullanılmadığı başka amaçlara tahsis edildiği, boş veya iki yıl üst üste nadasa bırakıldığı tespit edilen arazinin arsaya ait esaslara göre vergilendirilmesi icap eder.[149]

248.2. Mükellefler tarafından arazinin zirai faaliyette kullanılıp kullanılmadığının, ilke olarak, herhangi bir belge ile tevsiki gerekli değildir. Bu kabil araziler için mükelleflerce arazi vergisi bildirimi verilmiş olması yeterlidir.[150]

D) Arsa sayılmayan arazi ve arazi parçaları ayrıca bazı şartların oluşması halinde, arsaya ait oranlar üzerinden vergilendirilecektir.

249. Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3'üncü maddesine göre; 1'inci maddenin (a) ve (b) fıkralarında yazılı yerlerde bulunan arazi ve arazi parçaları; a) Zirai faaliyet dışında kullanıldıkları, b) Boş tutuldukları c) Bir yıldan fazla süre ile nadasa bırakıldıkları, d) Beyanda bulunulması gereken yılı izleyen yılbaşından itibaren 5 yıl içinde herhangi bir şekilde başkasına devir ve temlik edildikleri, takdirde arsa sayılarak, geçmiş yıl vergileri, arsaya ait nispet üzerinden tarh, tahakkuk ve tahsil edilecektir.

250. Görüleceği üzere, bu maddede, esasında, arsa sayılması gerekirken zirai faaliyette kullanıldığı için arsa sayılmayan taşınmazların, arsa sayılmasalar bile, zirai faaliyet dışında kullanılmaları, boş tutulmaları, bir yıldan fazla süre ile nadasa bırakılmaları ya da arazi olarak bildirimde bulunulması gereken yılı izleyen yılbaşından itibaren 5 yıl içinde herhangi bir şekilde başkasına devir ve temlik edilmeleri halinde, arsalar için uygulanan vergi oranları esas alınarak vergilendirilmeleri gerekecektir.[151]

---

149 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 17.05.2001 tarih ve 26912 sayılı **özelge**sine göre: *Zirai faaliyette kullanıldığı anlaşılan kooperatife ait arazinin, arsa olarak vergilendirilmeyip arazi olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, yapılan yoklama sonucu zirai faaliyette kullanılmadığı, başka amaçlara tahsis edildiği, boş veya iki yıl üst üste nadasa bırakıldığı tespit edilmesi halinde arazinin arsaya ait esaslara göre vergilendirileceği tabidir*.

150 16 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği uyarınca.

151 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 20.06.1988 tarih ve E:1987/3957, K:1988/2465 sayılı kararı; *imar planında spor sitesi alanında kalması nedeniyle 83/61222 sayılı Bakanlar Kurulunun "Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar"ının 1.maddesinin (a) fıkrası kapsamına giren taşınmazın, üzerinde tarım yapıldığından arazi sayılması gerekmekte ise de, 04.04.1985 tarihinde satılması dolayısıyla anılan kararın 3/d maddesi gereğince arsa olarak vergilendirilmesi gerektiği,* yönündedir. Bu hususla ilgili olarak, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.9.2009 tarih ve 2410 sayılı **özelge**sinde ise şu açıklamaya yer verilmiştir: *Mükelleflerin, her ne şekilde olursa olsun iktisap ettikleri ve Emlak Vergisi bildirimini verdiği parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları, 83/6122 sayılı Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesi uyarınca arsa kapsamına girmekle birlikte zirai faaliyette kullanılması nedeniyle arazi olarak vergilendirilmekte ise, bu taşınmazın bildirim verilmesi gereken tarihi takip eden 5 yıl içinde satılması halinde zamanaşımı süresi de göz önünde bulundurularak devrin yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ilişkin ikmalen Arsa Vergisi tarhiyatı yapılacağı, 5 yıl geçtikten sonra bir başkasına devir ve temliki durumunda, devrin yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ilişkin ikmalen Arsa Vergisi'nin aranılmayacağı tabiidir.*

251. Söz konusu bu durumların varlığı halinde, arazinin bu durumunun, mükelleflerce ilgili bütçe yılı içerisinde bir dilekçe ile belediyeye bildirilmesi gerekmektedir.

252. Bu noktada özellikle, *arazinin beyan edilmesi gereken tarihten itibaren 5 yıl içinde devir ve temliki halinde* yapılacak işlem üzerinde kısaca durulmasında fayda bulunmaktadır. Kararın 1'inci maddesinin (a) ve (b) fıkrası kapsamına girmekle birlikte zirai faaliyette kullanıldığı için araziye ait oran üzerinden vergilendirilen taşınmazların, en son bildirimde (beyanda) bulunulması gereken yılı takip eden yıldan itibaren 5 yıl içinde her ne suretle olursa olsun (kamulaştırmalar hariç) başkalarına devir ve temlik edilirse, zamanaşımı süresi dikkate alınarak, içinde bulunulan yıl ile geçmiş yıllara ait vergiler, arsaya ait oran üzerinden ikmalen tarhiyat yapılacaktır.[152]

252.1. Arazinin yukarıda belirtilen şartlara uygun olarak kullanılmadığının tespiti üzerine içinde bulunulan yıl ile zamanaşımı süresi dikkate alınarak geçmiş yıl vergileri, arsaya ait oran üzerinden ikmalen tarh edilecektir.[153] Bu ikmalen tarh yapılırken, geçmiş yıl vergilerinin tespitinde zamanaşımı süresi dikkate alınması gerektiğine ve ayrıca, bu durumda gerek matrah gerek oran nedeniyle ikmal edilecek vergiye ceza uygulanmayacağına[154] dikkat edilmelidir.[155]

252.2. Devir ve temlike konu araziler yeni maliklerince zirai faaliyette kullandıkları takdirde, yukarıda belirtilen esaslar dahilinde arsa sayılmayıp arazi olarak kabul edilecek ve araziye ait oran üzerinden vergilendirileceklerdir. Başka bir ifade ile yeni malikler iktisap ettikleri araziyi zirai faaliyette kullandıkları ve Bakanlar Kurulu Kararındaki diğer şartlara uydukları takdirde kendilerinden arsa vergisi değil, arazi vergisi alınacaktır.

---

152 Kararda geçen, "beyan edilmesi gereken tarihten" ibaresinin 4751 sayılı Kanun ile beyan usulünün kaldırılmış olması nedeniyle; beyan edilmesi gereken tarih 4 yılda bir olduğundan bu tarihin "araziler için takdir komisyonunun asgari birim değeri tespit ettiği tarihten" olarak anlamak gerekmektedir. Bu durumda genel takdirin yapıldığı yılı izleyen 5 yıl içinde herhangi bir şekilde başkasına devir ve temlik yapılması halinde içinde bulunulan yıl ile geçmiş yıllara ait vergiler arsaya ait oran üzerinde ikmalen tarh edilecektir. Örneğin, 2010 yılında genel takdir yapıldığından, 2013 yılında satılan bir arazinin geriye dönük beş yıl için (2009 -2013 yılları arası) emlak vergisi arsa oranı üzerinden ikmalen tarh edilecektir.

153 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 19.03.1986 tarih ve E:1986/10, K:1986/1072 sayılı kararı; *yükümlü tarafından arazi olarak beyan edilen taşınmazlar hakkında arazi vergisi oranı uygulanarak vergi hesaplanması gerekeceği ancak vergi dairesince söz konusu yerin arsa olduğunun saptanması halinde ikmalen arsa vergisi salınabileceği,* yönündedir.

154 16 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği uyarınca.

155 Ancak, söz konusu bu durumların varlığı halinde, arazinin bu durumunun, mükelleflerce ilgili bütçe yılı içerisinde bir dilekçe ile belediyeye bildirilmesinin de gerekli olduğu göz önünde bulundurulduğunda, mükellefin bu bildirimi yapmaması durumunda usulsüzlük veya vergi ziyaı cezası da söz konusu olabilecektir.

3.3.2. Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışında Bulunup Arsa Sayılan Araziler

253. Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi ve arazi parçalarının hangi hallerde arsa sayılacağı Bakanlar Kurulunun mezkûr 1983/6122 sayılı "Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar"ın 1'inci maddesinin (c) ve (d) fıkralarında belirtilmiştir.

254. Bu fıkralarda yer alan hükümlere göre; A) Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup konut, turistik veya sanayi tesisi yapılmak amacıyla parsellenmiş ve tapuya bu yolda şerh verilmiş olan araziler; B) Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanlarda imar planı ile iskân sahası olarak ayrılan yerdeki araziler arsa sayılmaktadır.

255. Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan ve fıkralarda belirtilen kapsama da girmeyen arazi ve arazi parçalarının, arazi olarak değerlendirileceği açıktır.[156]

256. Söz konusu (c) ve (d) fıkralarında yer alan ve Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunup da arsa sayılan arazi ve arazi parçalarının zirai faaliyette kullanılmaları bunların arsa sayılmalarını engellememektedir.

A) Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup konut, turistik veya sanayi tesisi yapılmak amacıyla parsellenmiş ve tapuya bu yolda şerh verilmiş olan araziler arsa sayılır.

257. Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1'inci maddesinin (c) fıkrası uyarınca; belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da; konut, turistik veya sınaî tesis yapılmak amacıyla her ne şekilde olursa olsun parsellenen ve tapuya bu yolda şerh verilen arazi ve arazi parçaları arsa sayılırlar.

258. Bu hükme göre; belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki arazinin konut, turistik veya sanayi tesisi yapılmak amacıyla parselasyon işleminin yapılmış olması gerekmektedir. Bunun içinde bu tür yerlerin öncelikle imar planında yer alması gerekmektedir. İmar planında yer almalarının yanı sıra imar planına uygun olarak parselasyon işlemi yapılan bu tür yerlerin tapuya tescil edilmesi gerekir.

259. Bu tür yerler, tapuya tescil tarihini takip eden bütçe yılından itibaren arsa oranları üzerinden vergilendirilmeye başlanacaktır.

---

156 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 27.03.2007 tarih ve 27368 sayılı **özelge**sinde: *83/6122 sayılı Karara göre arazi olarak vergilendirilmesi gereken parsellenmemiş arazi ve arazi parçalarının ticari faaliyette kullanılması bu taşınmazların arazi olarak vergilendirilmelerine engel teşkil etmemektedir*, açıklaması yer almaktadır.

260. Parselasyonu yapılmış ve tapuya şerh verilmiş olma şartlarını taşıyan bu tür arazi ve arazi parçalarının, meskûn olup olmamalarının ve zirai faaliyette kullanılıp kullanılmamalarının, arsa sayılmaları bakımından bir önemi bulunmamaktadır.[157]

B) Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanlarda imar planı ile iskân sahası olarak ayrılan yerdeki araziler arsa sayılmaktadır.

261. Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1'inci maddesinin (d) fıkrası uyarınca; Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da deniz, nehir, göl ve ulaşım yolları kenarında veya civarında bulunması veya sınai veya turistik önemi yahut hızlı şehirleşme faaliyetleri dolayısıyla ve İmar ve İskân Bakanlığının[158] önerisi üzerine Bakanlar kurulu Kararı ile belirlenen alanların sınırları içinde, imar planı ile iskân sahası olarak ayrılan yerlerdeki arazi ve arazi parçaları, arsa sayılırlar.

262. Buna göre, bir arazi veya arazi parçasının, belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da deniz, nehir, göl ve ulaşım yolları kenarında veya civarında bulunması veya sınaî veya turistik önemi yahut hızlı şehirleşme faaliyetleri dolayısıyla arsa sayılması için üç şart bulunmaktadır. Bu şartlar mezkur Karar'da: 1) Bu tür yerlerin imar planında yer alması, 2) Bayındırlık ve İskân Bakanlığının[159] önerisi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanların sınırları içinde yer alması, 3) Uygulama imar planında iskân sahası olarak ayrılmış olması, olarak belirtilmektedir.

C) Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan taşınmazlara ait arazi vergisini tarha yetkili belediyenin tespiti ilgili valiler tarafından yapılır.

263. Bu konuda, *belediye ve mücavir sınırları dışında bulunan taşınmazlara ait arazi vergisini tarha yetkili belediye*nin hangi belediye olacağının tespiti de önem taşımaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinin son fıkrası hükmüne göre, bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi, arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziye ait arazi vergisini tarha yet-

---

157 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 03.11.2000 tarih ve 59079 sayılı **özelge**sine göre; *parselasyon yapılarak arsa vasfını kazanan ve bu şekilde tapuya kaydedilen arsa üzerinde zirai faaliyet yapılması, bu yerin arsa olma vasfını değiştirmeyeceğinden, belirtilen yerin arsa olarak vergilendirilmesi gerekir*.

158 04.07.2011 tarih ve 27984 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 644 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı.

159 Çevre ve Şehircilik Bakanlığı.

kili olacak belediyenin, ilgili valiler tarafından belirlenmesi gerekmektedir.[160] Bu yetki kullanırken, söz konusu arsa ve arazilerin bulunduğu yerlerin iktisadi ve coğrafi bakımdan bağımlı ve yakın olan belediyelerin seçilmesi konusunda özen gösterilmesinin altı çizilmektedir.[161]

264. Sonraki bölümlerde genişçe açıklanacağı üzere muafiyet hükümleri gereğince; Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan ve ticari, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılmayan arsa ve araziler ile basit usule göre vergilendirilen mükelleflerin işyeri olarak kullandıkları arsa ve araziler için de emlak vergisi ödenmez.[162] Ayrıca, Tapu kütüğüne "korunması gerekli kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmazlar içinde emlak vergisi söz konusu değildir.[163]

4. Arazi

265. Arazi, sınırları yeterli vasıtalarla belirlenmiş, yatay ve düşey sınırları bulunan zemin parçası olarak tanımlanabilir (Orkun,2007:22). Bir başka tanıma göre arazi, yerleşim alanları ve yapılmış yollar dışında kalan toprak parçasına denir. Resmi olarak imara açılmamış toprak parçasına arazi denir (MEB,2008:18). İmara açılmış olan toprak parçaları ise arazi vasfından çıkarılarak arsa vasfını alır.

266. Arazi, kullanılan toprağı ifade etmek üzere çit, duvar, yol gibi tabii ve yapay işaretlerle çevrili yeryüzü parçasıdır. Arsa ise imar planı ile iskân sahası olarak ayrılarak inşaat yapmaya müsait hale gelmiş, belediye sınırları içinde, belediyece parsellenmiş araziler olup arazinin özel bir durumunu ifade eder.

---

160 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.09.2003 tarih ve E:2000/3256, K:2003/4395 sayılı kararı özetle; *Bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye bulunması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalara ve arazilere ait bina ve arazi vergilerini tarha yetkili olacak belediyenin ilgili valiler tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Bu açıdan, ... Belediyesinin ... Köyü ile olan sınır komşuluğunun ... Belediyesine oranla daha fazla olması, verginin tarhı ve tahsilindeki kolaylıkları da gözönünde bulundurmak ve ayrıca ... Kaymakamlığının uygun görüşlerini de almak suretiyle yukarıda bahsi geçen yasa maddesinden aldığı yetkiyi kullanarak ... Köyünün ... Belediyesi mücavir alanı dışında kalan bölümünde bina ve arazi vergilerini tarh ve tahsile ... Belediyesini yetkili kılmasına ilişkin işlem hukuka uygundur*, şeklindedir.

161 05.11.2003 tarihli 1 No.lu Emlak Vergisi Sirküleri (Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışında Bulunan Arazi, Arsa ve Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazilerin Arazi Vergisi Karşısındaki Durumu Hakkında).

162 Bu konu, *Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışında Bulunan Binalar* başlığı altına açıklanmıştır.

163 Bu konu, 2863 sayılı Kanun'a göre Taşınmaz Kültür Varlıklarının Emlak Vergisinden Muafiyeti başlığı altında açıklanmıştır.

267. Bu noktada, arazi ile arsa arasındaki fark üzerinde kısaca durmak yerinde olacaktır;

267.1. Arazi imar uygulaması geçmeyen toprak parçasıdır. Arsa ise belediyelerin imar uygulaması yaptığı yerlerdeki yapılaşmaya müsait toprak parçasıdır.[164] Yörede yapılmış nâzım imar planları çevresinde yörenin koşulları göz önüne alınarak hazırlanan 1/25.000'lik planlara göre 1/5.000'lik ve 1/1.000'lik planların hazırlanması yörede yapılan halkla birebir görüşmelerde istatistikler yapılarak yöredeki yaşayan insanların yapısı ortaya çıkarılır. Bunlar kültür düzeyleri, insanların yapısı, maddi durumları aile yapısı ile bir bütün olarak ele alınır. Arazilerin bir kısmı veya bütünü paftalar ve haritalar üzerindeki eldeki bilgilere göre imar planları ortaya çıkar. Bunların nüfus yoğunluğu ileriye dönük yapılaşma örnekleri ile meydana gelir. Plan içeriğinde konuta, sanayiye ve turizme açılacaksa hazırlanan imar planlarında özel şartlar konulacağı gibi imar yasasının yükümlülükleri yerine getirilir (MEB,2008:20).

268. Emlak vergisi bakımından arsa ve arazi ayrımının aşağıdaki özelikler dolaysıyla önemi arz etmektedir:

- Arsa ile arazilere uygulanan emlak vergi oranları farklıdır.
- Arsalar ve araziler için vergi değeri hesaplanırken farklı kriterler esas alınır.
- Arsa parsellenmiş arazilere verilen addır.
- Bazı araziler yasa gereğince, arsa olmasalar bile, emlak vergisi bakımından arsa sayılarak vergilendirilmektedir.
- Hem arsa hem de arazilerde binalarda olduğu gibi muafiyet ve istisna hükümleri söz konusudur.
- Arsalar belediyelerin imar uygulaması yaptığı yerlerdir.

4.1. Emlak Vergisinde Arazi

269. Emlak Vergisi Kanunu'nda, bina ve arsa tanımı yapılmış ancak arazi tanımı yapılmamıştır.[165] Genel olarak arazi, yeryüzündeki tabii veya suni işaretlerle sınırları belirlenmiş bölümler olarak tarif edilebilecektir. Arazinin sınırları bellidir ancak parsellenmiş değildir. Gölcükler, göletler, ağaçlıklar, bağlar, bahçeler ve sair benzer yerler araziden sayılmaktadır.

---

164 İmar uygulamasında yeşil alan, okul, yol, hastane vb. alanlar ayrılır.

165 Emlak vergisi Kanunu, 12'inci maddesinde yer alan; "*Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır*" ifadesi ve "*Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu kararı ile belli edilir*" hükmü ile kanun arsa tanımını aslında arazi kavramını esas alarak yapmış ancak arazi kavramı üzerinde genel kullanım dışında ayrıca bir tanımlama yapmamıştır.

270. Esasında arsalar da araziden sayılmakla birlikte emlak vergisi açısından ayrı olarak vergiye tabi tutulması ve farklı vergi oranları uygulanması nedeniyle birbirinden ayrılmaktadır. Arsa tanımlaması dikkate alınarak, arsa dışında kalan tüm yeryüzü parçalarının arazi sayılması gerekmektedir. [166]

271. Arazi vergisinin mükellefi; arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenlerdir.[167]

272. Mülkiyeti ihtilaflı bulunan arazi için, mutassarıfı bulunmayan kişiler tarafından ödenen arazi vergileri; ihtilafın ödeme yapan aleyhine sonuçlanması halinde ihtilafla ilgili bulunanların karar tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurmaları şartıyla kendilerine ret ve iade olunur.[168]

4.2. Arazinin Nitelikleri

273. Emlak vergisi bakımından arazilerin cins, sınıf ve kullanma durumlarına göre tasnif yapılmaktadır. Bu tasnif, takdir komisyonları tarafından asgari birim değeri takdiri yapılırken önem kazanmaktadır.[169]

274. Araziler; cinsine göre araziler (kıraç arazi, taban arazi ve sulak arazi); Sınıflarına göre araziler (iyi arazi, orta arazi, zayıf arazi ve kültür bitkisi yetiştirilemeyecek veya yetiştirilmesini engelleyecek özellikte arazi); Kullanma durumuna göre araziler (kuru arazi, sulu arazi, yarı sulanan arazi, yağış miktarı yeterli ve yağış dağılımı uygun arazi, nadasa bırakılan arazi); Yetiştirilen bitkilere göre araziler (tarla arazisi, sebzecilik arazisi, çayır ve mer'a arazisi, bağ, çay ve meyve bahçesi arazisi, fidanlık arazi, kavaklık arazi ve benzerleri) olarak tasnif edilmektedir.[170]

---

166 Arazi olarak tanımlanan, ancak emlak vergisi bakımından arsa sayılacak arazilerin hangileri olduğu *1983/6122 sayılı Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı* ile belirlenmiş olup bu konuya ilişkin gerekli açıklamalara arsa ile ilgili açıklamaların yapıldığı bölümde yer verilmiştir.

167 Bina ve arsalarda olduğu gibi, bir araziye paylı mülkiyet halinde olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler; bu bağlamda elbirliği mülkiyette malikler ise vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.

168 Emlak Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca. Bu konu ile ilgili, *Mülkiyeti İhtilaflı Arazilerde Emlak Vergisinden Sorumluluk* başlığı altına açıklamalar yapılmıştır.

169 Bu konu ile ilgili olarak *Matrah* bölümünde *Arazilerde Vergi Değeri* başlığı altındaki açıklamalara bakılmalıdır.

170 15.03.1972 tarih ve 14129 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzüğün 34 ve 35'inci maddeleri uyarınca.

Üçüncü Bölüm

Mükellefiyet ve Mükellef

1. Mükellefiyet

275. Vergi, daha önce de belirttiğimiz gibi, kamu hukuku alanına giren bir konu olup, kendine özgü bir yükümlülüktür. Vergi mükellefiyeti kavramı, kişi veya kurum ve kuruluşların vergiyle ilgili kanunlar ile bir vergiye tabi tutulmalarını ifade etmektedir. Vergi mükellefiyeti, vergi olarak adlandırılan bir paranın ödenmesini, verginin şekil ve usul şartlarına yönelik belli başlı ödevlerin yerine getirilmesini içermektedir. Kanunlar çerçevesinde devlet otoritesi, vergiye tabi olma durumunu belirleyerek mükellefiyet tesis ettikten sonra hakkında mükellefiyet tesis edilen kişilerin ödevlerini yerine getirmesini takip eder.

275.1. Vergi kanunlarının, vergiyi bağladıkları bir olay ya da hukuki bir durum bulunmaktadır. Bu olayın oluşması veya hukuki durumun gerçekleşmesi halinde, muhatap olan kişinin vergi ödevi doğmaktadır. Kendisine vergi borcu doğan gerçek ya da tüzel kişi mükellef olarak adlandırılır. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesine göre mükellef "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir."

275.2. Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay, Emlak Vergisi Kanunu'nun, vergiyi bağladığı olayın gerçekleşmesi ile oluşan durumdur. Bu durum ise bir taşınmaza sahip olunması, üzerinde intifa hakkının kurulması veya malik gibi tasarruf edilmesidir.

2. Emlak Vergisi Mükellefleri

276. Emlak vergisi bakımından mükellef kavramı, Emlak Vergisi Kanunu'nda, bina ve arazi vergilerinde mükellef ayrımına gidilerek, Kanun'un 3'üncü ve 13'üncü maddelerinde tanımlanmıştır. Emlak Vergisi Kanunu'nda, mükelle-

fiyetin başlaması ve sona ermesi sebepleri binalar için ayrı arsa ve araziler için ayrı ayrı maddelerde düzenlenmiş olmakla birlikte bu maddelerde bina ve araziler (veya arsalar) için mükellefiyetin başlama ve sona erme sebeplerinin büyük oranda aynı olduğu görülmektedir. Her iki maddede de *mükellef tanımı,* "bina veya arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa bina veya araziye malik gibi tasarruf edenler" olarak yapılmış ve vergilerden "paylı mülkiyet halinde malik olanların, hisseleri oranında; elbirliği mülkiyette maliklerin müteselsilen sorumlu" olacakları hükmü getirilmiştir.

277. Emlak vergisinin mükellefi tapuda üzerine bina, arazi veya arsa kayıtlı olan gerçek veya tüzel kişiler, varsa intifa hakkı sahipleri her ikisi de yoksa malik gibi tasarruf edenlerdir.[171] Maliklik, intifa hakkı sahipliği ve malik gibi tasarruf etme durumlarından birinin varlığı, emlak vergisi mükellefiyetini doğurmaktadır.

277.1. Emlak vergisinin gerçek mükellefi taşınmazın malikidir. Malik bir taşınmazın kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahip olan kişidir.

277.2. Bir taşınmazın, tapuda kayıtlı mülkiyet sahibinden başka biri adına intifa hakkı tescilli ise, bu durumda emlak vergi mükellefi intifa hakkı sahibidir. Kanundan doğan intifa haklarında tapuya tescil şartı aranmamaktadır. İntifa hakkı tapuya tescil edilmemiş olsa bile, emlak vergi mükellefi intifa hakkı sahibidir. Sözleşmeden doğan intifa haklarının ise tapuya tescili şarttır. Sözleşmeden doğan bir intifa hakkı tapuya tescil edilmemiş ise vergi mükellefi intifa hakkı sahibi değil binanın malikidir.

277.3. Herhangi bir taşınmaz üzerinde kanunen malik ya da intifa hakkı sahibi olmaması durumunda malik gibi tasarruf edenler varsa bu durumda emlak vergisi mükellefi bu malik gibi tasarrufta bulunan kişiler olacak, emlak vergisi mükellefi olma ödevleri bu kişiler tarafından yerine getirilecektir.[172]

---

171 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 15.11.2006 tarih ve E:2005/2599, K:2006/4397 sayılı kararında da; *bina vergisini binanın malikinin ödeyeceği, maliki bulunan taşınmazlarda intifa hakkı tesis edilmesi halinde emlak vergisini taşınmazın maliki yerine intifa hakkı sahibinin ödeyeceği, ancak taşınmazın maliki ve intifa hakkı sahibinin bulunmaması halinde taşınmaza malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği,* belirtilmiştir.

172 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 10.04.1991 tarih ve E:1990/1523, K:1991/1392 sayılı kararında; *davacı şirketin binayı Hazine arazisi üzerine kendisinin yaptığı daha sonra bu bina için malik sıfatıyla, 1977 ve 1980 genel beyan dönemlerinde emlak vergisi beyanında bulunarak söz konusu vergileri ödediği, ancak binanın üzerinde bulunduğu arsanın Hazine arazisi olduğunun adli yargı kararıyla belirlenmesinden sonra, buraya fuzuli işgalden dolayı ecrimisil (kira) ödemeye mecbur tutulduğu, binanın mülkiyetinin tapuda bir gerçek veya tüzel kişi adına tescil edilmediği ve bina üzerinde intifa hakkı sahibinin de bulunmadığı, ancak şirketin binaya malik gibi tasarrufta bulunduğu sabit olduğundan tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararında isabet görülmediği,* belirtilmektedir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca, binanın maliki veya intifa hakkı sahibinin olması durumunda, bina vergisi binaya malik gibi tasarruf edenden istenemeyecektir.[173]

278. Emlak vergi mükellefi ile ilgili bu tanımlamaların yani, malikliğin kazanılması, intifa hakkının ne olduğu ve malik gibi tasarruf eden olma durumu neyi ifade ettiği hususunun öncelikle ve ayrıntılı olarak açıklanması yerinde olacaktır.

2.1. Malik

279. Anayasa ve kanunlarda, mülkiyet kavramının tanımına yer verilmemiştir. Bununla birlikte, 1982 Anayasası'nın 35'inci maddesinde; herkesin, mülkiyet hakkına sahip olduğu, bu hakkın ancak, kamu yararı gayesiyle kanunla sınırlanabileceği, mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı hususları hükme bağlanmıştır. Böylece mülkiyet hakkı, Anayasa'da teminat altına alınmıştır. Ayrıca, Türk Medeni Kanunu'nun[174] 683'üncü maddesinin ilk fıkrasında mülkiyet hakkının içeriği belirlenmiştir. Buna göre; bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde o şey üzerinde dilediği gibi *kullanma, yararlanma* ve *tasarrufta bulunma* yetkisine sahiptir.

280. Medeni Kanundaki mülkiyete ilişkin düzenlemeler ve genel hükümlerden hareketle *mülkiyet;* maddi varlığı olan şeyler üzerinde tam egemenlik sağlayan bir hak olarak tanımlanabilir. Mülkiyet hakkının verdiği yetkileri, o şeyin malikinin rızası olmadan başkaları kullanamaz. Malik, malını haksız olarak elinde bulunduran kimseye karşı istihkak davası[175] açabileceği gibi, her türlü haksız el atmanın önlenmesini de dava edebilir.[176] Ancak, mülkiyet hakkının kullanımının da sınırları vardır. Bu sınırlar anayasa ve kanunlar ile çizilmiştir.

280.1. Mülkiyet mal (*gayrimenkul ya da menkul*) üzerinde tasarruf etme, kullanma ve faydalanma hakkını, malik olmayı, sahip olma hakkını ifade etmektedir. Hukuki bakımdan mülkiyet, kanun veya diğer düzenleyici hukuk kaideleriyle sınırlanmış olarak, bir mal üstünde en geniş tasarruf imkânı sağlayan ayni haktır. Mülkiyet hakkı, hakkın konusu eşya üzerinde kanunların çizdiği sınırlar içinde hak sabine dilediği gibi kullanma yetkisi veren bir haktır.

280.2. Bir taşınmazın mülkiyetine sahip olan kişiye malik denir. Bir taşınmaz üzerinde mülkiyet hakkına sahip olan malik, taşınmazı üzerinde kanunlar çer-

---

173 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 15.11.2006 tarih ve E:2005/2599, K:2006/4397 sayılı kararı bu hususa ilişkindir.

174 18.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

175 İstihkak davası: Malikin mülkiyet hakkına dayanarak malın dolaysız zilyetliğine kavuşmasını sağlayan, mülkiyet hakkının tespiti ve malın iadesinin talep edildiği eda davasıdır.

176 Medeni Kanun'un 683'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca.

çevesinde dilediği gibi tasarrufta bulunabilir; malını satabilir, bağışlayabilir, dilediği sürece dilediği gibi kullanabilir, maldan veya gelirinden istediği şekilde faydalanabilir.

280.3. Tasarrufta bulunmak ifadesi, elde bulundurma, kullanma, faydalanma, gelirlerinden yararlanma, değiştirme, satış, bağışlama ve ayni hak tesisini içermektedir.

281. *Mülkiyet hakkının kapsamı,* Türk Medeni Kanunu'nun 684-687'nci maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre mülkiyet hakkı, taşınmazın bütünleyici parçalarını (yani mütemmim cüzlerini), doğal ürün ve semereleri ile eklentilerini de kapsar. Mülkiyet hakkının kapsamının daha iyi anlaşılabilmesi için bu kavramlar üzerinde durulması yerinde olacaktır.

282. *Bütünleyici parça (mütemmim cüz),* Medeni Kanun'un mülkiyet hakkını tayin eden 684'üncü maddesinin 2'inci fıkrasında "yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parça" olarak tanımlanmıştır. Maddenin 1'inci fıkrası gereğince de, "bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur."

282.1. Medeni Kanun, bir şeyin bütünleyici parça sayılması için gerekli şartları genel olarak 684'üncü maddede belirtmiş olmanın yanı sıra, bazı şeyler için bu şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın bütünleyici parça niteliğini öngörmüştür. Nitekim 685'inci maddeye göre, "Bir şeyin maliki, onun ürünlerinin de maliki olur. *Ürünler,* dönemsel olarak elde edilen doğal veya hukukî ürünler ile bir şeyin özgülendiği amaca göre âdetler gereği ondan elde edilmesi uygun görülen diğer verimlerdir. Doğal ürünler asıl şeyden ayrılıncaya kadar onun bütünleyici parçasıdır."

283. *Eklenti ise,* "asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır mal" olarak Medeni Kanun'un 686'ncı maddesinin ikinci fıkrasında tanımlanmıştır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez. Asıl şeye zilyet olan kimsenin sadece geçici olarak kullanması veya tüketmesi için özgülenen ya da asıl şeyin özel niteliği ile herhangi bir ilişkisi bulunmadan sadece korunmak, satılmak veya kiraya verilmek üzere onunla birleştirilen şeyler eklenti sayılmaz.

284. Görüldüğü gibi, bütünleyici parça bağımsız bir mal olarak varlık arz etmediği halde, bir şeyin eklentisi bağımsız mal olma vasfını korumaktadır. Buna karşılık, asıl şeyin taşınır veya taşınmaz mal olması mümkündür. Eklenti ilişkisi ancak iki mal arasında söz konusu olur (MGM, 2011).

285. Türk Medeni Kanunu'nun 718'inci maddesi taşınmaz mülkiyetinin kapsamı yönünden ayrıca özel bir düzenleme yapmıştır. Buna göre; arazi üzerindeki

mülkiyet, kullanılmasında yarar olduğu ölçüde, üstündeki hava ve altındaki arz katmanlarını kapsar. Bu mülkiyetin kapsamına, yasal sınırlamalar saklı kalmak üzere, yapılar, bitkiler ve kaynaklar da girer. Bu hüküm dolayısıyla arazi üzerinde bulunan bina ve bitkiler arazinin bütünleyici parçası haline gelmektedir (Oğuzman ve Seliçi,2002:230).

286. *Taşınmaz mülkiyetinin konusu ise*, Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre; taşınmaz mülkiyetine konu olabilecek şeyler;

a) Arazi,

b) Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,

c) Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler,

olarak sıralanmaktadır.

287. *Taşınmazların mülkiyetinin kazanılmasında temel kural,* tapu siciline kayıt ve tescil yapılmasıdır. Bir taşınmaz tapu kütüğünde kimin adına kayıtlı ise malik o kişi olarak kabul edilmektedir. Ancak bu durumun bazı istisnaları bulunmakta; bazı durumlarda tapuya tescil olmadan da malik sıfatı kazanılabilmektedir.

288. Emlak Vergisi bakımından taşınmaz mülkiyetinin kazanılması önem taşımaktadır. Çünkü tapu sicil kaydında malik sıfatının kazanıldığı andan itibaren emlak vergisi yükümlülüğü başlayacaktır.[177] Bazı durumlarda tapuya tescil olmadan da malik sıfatı kazanılacağı söz konusu olabileceğinden emlak vergisi mükellefiyeti de tescilden önce başlayabilmektedir.

289. Maliklik sıfatı yani *mülkiyet türleri* a) Tekli (Bireysel, Müstakil) mülkiyet (b) Ortak (Toplu, Birlikte) mülkiyet olmak üzere ikiye ayrılabilir. Mülkiyet hakkı tek kişiye aitse, tekli mülkiyetten söz edilir. Mülkiyet hakkı bir kişiye değil, birden çok kişiye aitse toplu mülkiyet ya da birlikte mülkiyetten söz edilir ki bunun da iki türü vardır. Bunlar "paylı mülkiyet" ile "elbirliği mülkiyeti"dir. Bu hususta aşağıda *Birlikte Malik Sıfatının Kazanılması: Paylı Mülkiyet ve Elbirliği Mülkiyeti* başlığı altında açıklamalar yapılmıştır.

2.1.1. Malik Sıfatının Kazanılması

290. Malik, mülkiyet hakkı sahibidir. Gayrimenkullerde malik sıfatının kazanılması, karine olarak tapuya tescil ile olmaktadır. Ancak bazı durumlarda tapuya tescil edilmeden önce de malik sıfatının kazanılması mümkündür. Bir taşınmazın mülkiyetinin iktisabı (kazanılması) değişik hukuki tasarruflar neticesinde olabilmektedir. Bu iktisaplar neticesinde malik sıfatının kazanılması ile emlak vergisi mükellefiyeti doğacaktır.

---

177 Tapuda, mülkiyet hakkı sahibinden başka birisi adına intifa hakkı tesis edilmiş ise vergi yükümlülüğü intifa hakkı sahibi yönünden doğacaktır.

291. Bir bina, arsa veya arazinin malik sıfatına sahip olunması, o bina, arsa veya arazi ile ilgili olarak bina vergisi veya arazi vergisi yükümlülüğünü yani emlak vergisi mükellefi olunmasını beraberinde getirir.

292. Emlak vergisi bakımından mükellefiyet için temel kural (malikliğin kazanılmasına bağlı olarak) söz konusu iktisapların fiilen gerçekleşmesi değil gayrimenkulün tapuya tescil edilmesidir. Zira tapu tescili yapılmadıkça hukuken malik sıfatı kazanılamayacak ve dolaysıyla emlak vergisi mükellefiyeti oluşmayacaktır. Bununla birlikte, maliklik sıfatının tescil öncesi kazanıldığı durumlarda, malik sıfatına veya malik gibi tasarrufta bulunan sıfatına bağlı olarak emlak vergisi mükellefiyeti de oluşacaktır. Emlak vergisi bakımından mükellefiyetin başlamasında maliklik sıfatının kazanılması esas alındığından malik sıfatının ne zaman kazanıldığı önem taşımaktadır. Bu nedenle, bu kısımda maliklik sıfatının kazanılması ile ilgili kısa bilgilere yer verilecektir.

293. Kural olarak taşınmaz mal mülkiyeti, malikin adının tapu kütüğüne taşınmazın sahibi olarak yazılmasıyla kazanılır. Buna tescille kazanım denir. Tapuya kayıtlı taşınmazların malikleri ancak tapuya tescille değişecektir.

294. ***Satış, devir ve temlik gibi hukuki tasarruf ve işlemleri ile malik sıfatının kazanılması:*** Satış, devir ve temlik gibi hukuki tasarruf ve işlemlerinin taşınmazlar üzerinde hüküm icra etmesi tapu sicilinde tescil ile mümkün hale gelebilmektedir. Ayrıca karşılıklı taşınmaz değişimini ifade eden trampa durumunda da taşınmazların tescili ile malik sıfatının yeniden iktisabı söz konusu olacaktır. Bu tür iktisapların fiilen gerçekleşmesi değil; gayrimenkulün tapu kaydına tescil edilmesi gerekmektedir.

294.1. Devir ve temlik dışında bazı yollarla da taşınmaz mal mülkiyeti kazanılabilir. Temel kural, taşınmaz iktisabı için tapu siciline tescil yapılması ve bu tescil ile malik sıfatının kazanılabileceği olmakla birlikte, miras, mahkeme kararları, cebri icra, kamulaştırma, işgal, zamanaşımı veya ölüme bağlı tasarruflar (bağışlama) gibi nedenlerle taşınmaz iktisaplarında malik sıfatının kazanılması tapu tescilinden önce olmaktadır.[178] Gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel hallerde iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihi kabul edilmektedir.

294.2. Tapu tescilinden önce malik sıfatı kazandıran tasarruflar olan miras, mahkeme kararları, cebri icra, zamanaşımı, bağışlama (ölüme bağlı tasarruflar), kamulaştırma, işgal hallerinde ve ayrıca, satış vaadi sözleşmesi, yapı kooperatifi ve toplu konutlar ile cins tashihi yapılan taşınmazlarda maliklik sıfatının ne zaman kazanılacağına ilişkin hususlar üzerinde durulması yerinde olacaktır.

---

178 Medeni Kanun'un 705'inci maddesi uyarınca.

295. ***Mirasla malik sıfatının kazanılması:*** Terekede yer alan taşınmazların mülkiyeti, ölüm olayı ile herhangi bir işleme gerek kalmaksızın mirasçılara geçer. Ölenin mirasçısı tek ise mülkiyet, tescilden önce ona; birden çok mirasçı var ise miras ortaklığına geçmektedir. Birden çok hissedar tescilden önce elbirliği halinde malik olabilirler. Her bir mirasçının kendi payına düşen taşınmaz mülkiyetini kazanması ancak tescil ile mümkün olabilir.

295.1. Bu durumlarda; taşınmazın miras yoluyla iktisabında, şayet miras intikali ölüm neticesinde gerçekleşiyor ise ölüm günü yani mirasın açıldığı tarihte; eğer miras intikali gaiplik neticesinde gerçekleşiyor ise gaiplik kararının kesinleştiği tarihte maliklik sıfatı kazanılmış olacaktır. Gaip olan kişinin ortaya çıkması halinde daha önce değişen maliklik sıfatının geriye dönmesi, gaibin ortaya çıkması durumunun belirlendiği tarihte söz konusu olacaktır.

296. ***Mahkeme Kararları ile malik sıfatının kazanılması:*** Mahkemelerin yenilik doğuran kararlarında mülkiyetin tescilden önce kazanılması söz konusudur. Mahkeme kararıyla mülkiyetin hükmen devrine karar verilmiş olması halinde ayrıca tescile gerek bulunmamaktadır.

296.1. Mahkeme kararı yerini tutan mahkeme önünde sulh, kabul gibi işlemlerin de mülkiyeti tescilden önce kazandırıcı bir etkiye sahip oldukları kabul edilmektedir.

296.2. Mahkeme kararlarında, mahkeme ilamının kesinleştiği tarihte maliklik sıfatı kazanılacaktır.[179] Örneğin; 2010 yılında kesinleşen Mahkeme kararı ile taşınmazın A adına tesciline karar verilmiş ve bu karar Tapu Siciline 2011 yılında tescil edilmiş ise, bu durumda A'nın emlak vergisine ilişkin bildirimde bulunma yükümlülüğü 2010 yılında; emlak vergisi mükellefiyeti 2011 yılında başlayacaktır.

297. ***Cebri İcra ile malik sıfatının kazanılması:*** Cebri icra ile maliklik sıfatı, cebri icra ile satışın gerçekleştiği (Cebri icrada satış, ihalenin kesinleşmesiyle gerçekleşmektedir) tarihte doğmaktadır. Bir başka ifadeyle cebri icrada alıcı taşınmazın mülkiyetini ihale ile kazanır. Gayrimenkulün ihale veya icra yoluyla alındığı durumlarda da fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığının ilgili belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

---

179 **Danıştay 9. Dairesi**nin E:1981/1137, K:1982/4158 sayılı kararında: *Mahkeme kararıyla malik sıfatının kazanılmasında, mükellefiyet, kararın kesinleşmesiyle doğar. Mükellefiyetin başlaması için tapuya tescil şart değildir,* ifadesi yer almaktadır.

Danıştay 9. Dairesi'nin 16.09.1982 tarih ve E:1981/1139, K:1982/4160 sayılı kararı; *Asliye Hukuk Hakimliği'nin 23.09.1970 tarihli kararı ile yükümlünün mülkiyetine geçen taşınmazın 1972 yılı itibariyle vergilendirilmesi gerekirken tapuya tescil tarihi olan 1975 den itibaren vergilendirilmesinde yasaya uyarlık bulunmadığı,* yönündedir.

298. ***Kamulaştırmada malik sıfatının kazanılması:*** Kamulaştırma (istimlak) halinde ise, daha önce kamulaştırma kararının kesinleşmesi üzerine istimlak bedelinin mal sahibine ödendiği veya adına bedelin bloke edildiği tarihte maliklik sıfatı kazanılmakta iken Kamulaştırma Kanunu[180] gereğince mülkiyet malik tescil talebinde bulunursa yapılacak tescille; talepte bulunmaz ise mahkeme kararının kesinleşmesi ile idare tarafından maliklik sıfatı kazanılacaktır (Oğuzman ve Seliçi,2002:309).

299. ***İşgal ile malik sıfatının kazanılması:*** İşgal, bir kimsenin, maliki bulunmayan bir taşınmazda malik olmak arzusu ile zilyetliğini kurmasıdır. Bunun sonucu o kimse, söz konusu taşınmazın mülkiyetini tescilden önce aslen kazanır (Oğuzman ve Seliçi,2002:309). Medeni Kanun'un 707'nci maddesine göre; "Tapu kütüğünde kayıtlı bir taşınmazın mülkiyetinin işgal yoluyla kazanılması, ancak kaydının malikinin istemiyle terkin edilmiş olmasına bağlıdır. Tapuya kayıtlı olmayan taşınmazlar üzerinde işgal yoluyla mülkiyet kazanılamaz. İşgal halinde, hukuki durumun tekemmülü ya da kanuni sürenin dolduğu tarihte maliklik sıfatı kazanılır."

300. ***Zamanaşımı ile malik sıfatının kazanılması:*** Geçerli bir hukuki sebep olmaksızın tapu kütüğüne malik olarak yazılan kişi, taşınmaz üzerindeki zilyetliğini davasız ve aralıksız olarak on yıl süreyle ve iyiniyetle sürdürürse, bu şekilde taşınmaz mülkiyeti olağan zamanaşımı yolu ile kazanır.[181]

301. Tapu kütüğünde kayıtlı olmayan bir taşınmazı davasız ve aralıksız olarak yirmi yıl süreyle ve malik sıfatıyla zilyetliğinde bulunduran kişi, o taşınmazın tamamı, bir parçası veya bir payı üzerindeki mülkiyet hakkının tapu kütüğüne tesciline karar verilmesini isteyebilir. Aynı koşullar altında, maliki tapu kütüğünden anlaşılamayan veya yirmi yıl önce hakkında gaiplik kararı verilmiş bir kimse adına kayıtlı bulunan taşınmazın tamamının veya bölünmesinde sakınca olmayan bir parçasının zilyedi de, o taşınmazın tamamı, bir parçası veya bir payı üzerindeki mülkiyet hakkının tapu kütüğüne tesciline karar verilmesini isteyebilir.[182] Bu durumda, yirmi yıllık zilyetliğin dolduğu günde kazanılmış olup ayrıca tescilin beklenmesi gerekmemektedir. Yirmi yılın sonunda mülkiyet tescilsiz kazanılmış olur.

302. ***Bağışlama ile malik sıfatının kazanılması:*** Taşınmazın, karşılığında bir bedel olmaksızın mülkiyetinin devredildiği bir işlemdir. Özellikle iki çeşit bağışlama türü üzerinde durulacaktır.

---

180 Anayasanın 46'ncı maddesi doğrultusunda Kamulaştırma Kanunu'nun 8'inci ve 17'nci maddeleri uyarınca.

181 Medeni Kanun'un 712'nci maddesi uyarınca.

182 Medeni Kanun'un 713'üncü maddesi uyarınca.

302.1. Borçlar Kanunu'nun[183] hükümlerin göre düzenlenen ve bir taşınmazın konu edildiği ***ölünceye kadar bakma*** sözleşmesinin[184] (mülkiyetinin değil) tapu siciline tescil edilmesi ile o taşınmazın mülkiyeti ölünceye kadar bakma taahhüdünde bulunan kişiye geçmektedir. Ölünceye kadar bakma akdi ile, bir kimse kendisini ölünceye kadar bakması şartı ile taşınmazını bir başka kimseye bağışlamaktadır. Bağış yapılan kişi, taşınmazın mülkiyetini şarta bağlı olarak kazanmakta bunun karşılığında bakma yükümlülüğü altına girmektedir. Bağış sözleşmesinin tapuya tescili malik sıfatının kazanılması için yeterli olup ayrıca mülkiyet tescili beklenmeyecektir.

302.2. ***Ölünceye kadar oturma şartına bağlı*** olarak yapılan ölüme bağlı tasarruflarda, kişi, ölünceye kadar kendisinin oturması şartı ile taşınmazını bağışlamış olup, taşınmazın kullanma hakkını kendi uhdesinde tuttuğu için emlak vergisi mükellefiyeti devam edecek bağış yapılan kişinin maliklik sıfatı bağışlayanın ölümü sonrasında tapuya tescil şartı aranmaksızın söz konusu olacaktır.

303. ***Satış vaadi sözleşmelerinde malik sıfatının durumu:*** Satış vaadi, ileriki bir tarihte bir malın satışını taahhüt *niteliğinde ön akittir*.[185] Satış vaadi, ileride yapılacak satım akdinin taahhüdüdür. Satış vaadinde esas olan satış akdini yapma borcudur. Dolayısıyla satış akdinden farklı bir sözleşmedir. Ön akit mahiyetindedir. Satış vaadi mülkiyeti alıcıya geçiren bir sözleşme olmayıp, satış vaadi sözleşmesinde belirtilen sürede ayni hakkın geçirilmesini isteme hakkı verir. Satış vaadi sözleşmesi Noter huzurunda düzenlenmelidir. Tarafların talebine bağlı olarak tapu siciline şerh verilir. Satış vaadi sözleşmesi yapıldığı tarihten itibaren 5 yıl içinde tapu siciline şerh edilebilir. Ancak yargıya müracaat için 10 yıllık genel zamanaşımına tabidir.

303.1. Örneğin; 12.12.2005 tarihinde "satış vaadi sözleşmesi" ile alınan bir arazi, 01.12.2011 tarihinde tapuya tescil ettirilmiş olsun. Bu durumda söz konusu arazinin iktisap tarihi olarak, tapuya tescil edildiği 01.12.2011 tarihinin esas alınması gerekir.

303.2. Taşınmazlarda malik sıfatının ancak tapu sicilinde malik olarak kayıt yapılmasıyla oluşacağından satış vaadi işlemi malik sıfatı kazandırmamaktadır.

---

183 Halen yürürlükte olan kanun, 29.04.1926 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 818 sayılı Borçlar Kanunu'dur. Ancak, 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6098 sayılı Borçlar Kanunu, 1 Temmuz 2012 tarihi itibariyle yürürlüğe girecektir.

184 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 511 ve devamı maddeleri; 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 611 ve devamı maddeleri uyarınca.

185 Satış vaadi sözleşmeleri noterlerce düzenlenir. İstem halinde ilgili tapu kütüğünün şerhler sütununa şerh edilmesi mümkündür. Şerh tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez. Ancak taraflar arasında on sene süreyle hüküm ve sonuç doğurmaya devam eder.

Bu nedenle bir taşınmazın satış vaadine konu edilmesi, bu satış vaadi tapuya şerh düşülmüş olsa bile, taşınmazın malikini ve dolaysıyla da emlak vergi mükellefini değiştirmeyecektir.

304. ***Yapı Kooperatifi ve Toplu Konutlarda malik sıfatının durumu***: *Yapı kooperatifi tarafından ya da toplu konutlarda* üyelerine tahsis edilen, tapusu ileri bir tarihte verilecek olan binalar söz konusu olup taşınmaz maliki kooperatiftir. Üyeler adına bağımsız bölümlerin tescil edilmesi, tapuda taşınmaz kaydının üyeler adına devir ve temliki ile üyeler bakımından maliklik sıfatı söz konusu olacaktır. Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullanıma başladıkları tarih esas kabul edilecektir.[186]

305. **Cins Tashihi Yapılan taşınmazlarda malik sıfatının durumu:** Cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmaktadır.[187]

305.1. Bir arsa veya arazinin ifraz ve taksimi, üzerinde bina yapılması ya da binanın yok olması, kat irtifakı veya kat mülkiyeti kurulması gibi durumlarda cins tashihi söz konusu olmaktadır.

305.2. Cins tashihlerinde, taşınmaz maliklerinde olmasa bile taşınmaz üzerindeki mülkiyet yapısında değişiklikler olmaktadır.

305.3. Arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir.[188]

305.4. Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.[189]

---

186 76 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri uyarınca. (Bu sirküler, emlak vergisi bakımından, gayrimenkullerde iktisap tarihinin belirlenmesi açısından ve cins tashihi yapılan gayrimenkuller ile kat karşılığı olarak müteahhit veya konut yapı kooperatiflerinden alınan gayrimenkullerin satılması halinde iktisap tarihinin belirlenmesi açısından dikkate alınmalıdır.)

187 Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 tarih ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesi uyarınca.

188 76 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri.

189 76 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri.

306. Kısaca izah edilen bu durumlarda emlak vergi mükellefiyeti malik sıfatının kazanıldığı tarihte başlayacak ve dolaysıyla emlak vergi mükellefiyeti bu tarihlerde değişecektir. Belediyeler açısından emlak vergi mükellefinin belirlenmesinde ve gerçek mükellefe yükümlülük yüklenmesinde bu tarihler önem taşımaktadır. Maliklik kazanmanın emlak vergisinde mükellefiyete yansımaları Malikliğin Değişmesi İle Taşınmaz Mükellefin Değişmesi ve Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması başlığında ele alınacaktır.

2.1.2. Birlikte Malik Sıfatının Kazanılması: Paylı Mülkiyet ve Elbirliği Mülkiyeti

307. Taşınmazlar üzerinde bazen mülkiyet hakkının birden çok kişi tarafından kullanılması yani mülkiyet hakkının toplu kullanılması söz konusu olabilir. Bu durum, toplu mülkiyet, birlikte mülkiyet, ortak mülkiyet gibi adlarla ifade edilmektedir. Birden çok kişinin aynı taşınmaza malik oldukları ortak mülkiyet iki şekilde olabilmektedir: *a) Paylı (Müşterek) Mülkiyet* ve *b) Elbirliği (İştirak Halinde) Mülkiyeti*. En kısa ifadesiyle bu iki mülkiyet türü birbirinden şu şekilde ayrılabilir: Paylı mülkiyette, paydaşlardan her biri kendi payı bakımından malik hak ve yükümlülüklerine sahip olurlarken; elbirliği mülkiyetinde malikler taşınmazın tamamı üzerinde ve hep birlikte mülkiyet hakkına sahip olurlar.

308. ***Paylı (Müşterek) Mülkiyet*** durumunda, aynı gayrimenkul üzerinde fiilen taksim edilmemiş belli hisselerde birden çok kişinin malik olması söz konusudur. Medeni Kanun'un 688'inci maddesinin ilk fıkrasına göre, paylı mülkiyette, birden çok kimse maddi olarak bölünmüş olmayan bir şeyin tamamına belli paylarla maliktir.[190]

308.1. Maliklerin hisseleri tapuda ayrı ayrı tescil edilmiş ancak hangisinin hissesine taşınmazın hangi bölümünün isabet ettiği belirlenmiş değildir. Örneğin, kişinin 1/2 hisse oranında bir dairedeki ortaklığında, maliklerin taşınmaz üzerinde belli oranda mülkiyet hakları bulunmakta ancak dairenin hangi bölümünün (oda, salon, mutfak gibi) kendi hisselerine tekabül ettiği belirlenememekte olup dairenin tamamı üzerinde her birinin 1/2 oranında mülkiyet hakkı bulunmaktadır. Yani hissedarların, dairenin bütün bölüm ve kısımları üzerinde maliklik sıfatı bulunmaktadır. Ancak mülkiyet üzerindeki hakları hisseleri oranındadır. Bu tür gayrimenkul mülkiyetinde, tapu kaydında, maliklerin isimleri ile hisse oranları belirtilerek tescil yapılmaktadır.

308.2. Paylı mülkiyette, paydaşlardan her biri kendi payı bakımından malik hak ve yükümlülüklerine sahip olur. Pay devredilebilir, rehnedilebilir ve alacaklılar tarafından haczettirilebilir.[191] Örneğin, paylı mülkiyette hisse satışı müm-

---

190 Medeni Kanun'un 688'inci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca.

191 Medeni Kanun'un 688'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca.

kündür. Hissedarlardan her biri kendi hissesi üzerinde diğer hissedarın iznini almak zorunluluğu olmaksızın serbestçe tasarrufta bulunabilmektedir.[192] Bu mülkiyet, ortakların rızası ya da mahkeme kararı ile taksim yapılarak sona erdirilebilir.

309. *Emlak vergisi bakımından* malik sıfatının kazanıldığı tarihte Emlak vergisi mükellefiyeti doğacaktır. Emlak vergisine konu olan bir taşınmaza, paylı (müşterek) mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler.

310. Bu arada devre mülk mülkiyetinin, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 58'inci maddesine göre, bağlı olduğu müşterek mülkiyet payına bağlı olarak devir ve temlik edebilmekte, mirasçılara geçmekte, devre mülk hakkının satışı, müşterek mülkiyet payının satışını ifade etmesinden dolayı paylı mülkiyetin bir türü olarak kabul edildiğini belirtmek yerinde olacaktır.

311. ***Elbirliği (İştirak halinde) Mülkiyetinde***, taşınmaz malikliği kanundan yahut bir sözleşmeden doğmaktadır. Elbirliği mülkiyeti, ortak mülkiyetin diğer bir türü olup Kanun'un 701'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu tür mülkiyette, ortakların hakları ve yükümlülükleri, topluluğu doğuran kanun veya sözleşme hükümleri ile belirlenir.[193]

311.1. Elbirliği mülkiyetinde malikler taşınmazın tamamı üzerinde ve hep birlikte mülkiyet hakkına sahip olurlar. Ortaklardan hiçbiri kanundan ya da sözleşmeden doğan topluluk devam ettiği sürece diğerlerinin onayı olmadan mülkiyetin konusu olan malın tümü veya bir payı üzerinde tasarrufta bulunamaz. Yani maliklerden hiç biri tek başına, taşınmazın bir parçası ya da tamamı üzerinde tasarrufta bulunamaz ancak birlikte tasarrufta bulunabilirler. Çünkü mülkiyetin bu çeşidinde ortakların hakkı belli bir paya değil, malın tamamına ilişkindir.

311.2. Örneğin, ölen kimseden kalan mallara birden çok varis varsa bu varisler elbirliği mülkiyeti ile malik olacaklardır. Varislerin hisseleri bölünüp mirasçılar adına tapu tescili yapılana kadar elbirliği halinde mülkiyet devam eder. Tescil sonrası ise mülkiyet, paylı mülkiyete dönüşür. Miras üzerinde oluşan elbirliği mülkiyeti, kanundan doğan bir durumdur. Adi şirketler, mal ortaklığı

---

192 Medeni Kanun'un 694'üncü maddesi uyarınca: *Paylı mülkiyette paydaşların paylı malı birlikte tasarruf etmeleri esastır. Paydaşlardan her biri, diğerlerinin hakları ile bağdaştığı ölçüde paylı maldan yararlanabilir ve onu kullanabilir. Paylı malla ilgili yönetim giderleri, vergiler ve diğer yükümlülükler, aksine bir hüküm bulunmadıkça, paydaşlar tarafından payları oranında karşılanır./ Payına düşenden fazlasını ödemiş bulunan paydaş, diğerlerine payları oranında rücu edebilir./ Paylı malın özgülendiği amacın değiştirilmesi, korumanın veya olağan şekilde kullanmanın gerekli kıldığı ölçüyü aşan yapı işlerine girişilmesi veya paylı malın tamamı üzerinde tasarruf işlemlerinin yapılması, oybirliğiyle aksi kararlaştırılmış olmadıkça, bütün paydaşların kabulüne bağlıdır*.

193 Medeni Kanun 702'nci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca.

rejimi kabul edilen evlilikler gibi örneklerde ise sözleşmeden doğan elbirliği mülkiyeti söz konusudur.

311.3. Elbirliği mülkiyetinde, ortakların ancak hep birlikte veya yine hep birlikte atayacakları temsilci aracılığıyla tasarrufta bulunabileceklerinin altını çizmek yararlı olacaktır. Malikler, ortak oldukları taşınmazın tamamı üzerinde ayrı ayrı haklara sahiptirler ve malikler arasında sıkı bir bağ bulunmaktadır.[194] Elbirliği mülkiyeti, ortaklar arasındaki anlaşma ile ya da mahkeme kararı ile paylı mülkiyete dönüştürülebilir.

312. Elbirliği mülkiyetinin paylı mülkiyetten başlıca farkı şunlardır: a) Ortak mülkiyet ilişkisinin oluşum şekli farklı olup, birden çok kişi arasında, önceden mevcut bir hukuki ilişki bağından oluşur veya kanundan doğar b) Paylı mülkiyette payın, maddi olarak değilse bile itibari bir miktar olarak belli olmasına karşılık, elbirliği mülkiyetinde payların belli olmayışı söz konusudur c) Maliklerin belli olmayan payları üzerinde tek başına tasarruf yetkileri bulunmamaktadır.

313. Emlak vergisinden malikler, paylı mülkiyette hisseleri oranında ve kendi hissesine düşen miktardan şahsen sorumlu olurlarken elbirliği mülkiyetinde ise tüm hissedarlar, verginin tamamından müteselsilen sorumludurlar.

314. *Emlak vergisi bakımından*, malik sıfatının kazanıldığı tarih itibariyle elbirliği mülkiyetinde de emlak vergisi yükümlülüğü başlayacaktır. Malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar. Elbirliği mülkiyetinde, mükellefler müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi ayrı ayrı münferiden bildirim de verebilirler. Münferiden bildirim verildiği takdirde, gayrimenkule ait vergi değeri üzerinden hissedarların adedine göre ayrı ayrı tarh ve tahakkuk yapılır.[195]

315. Elbirliği ile maliklerden hiçbiri, diğer maliklerden bağımsız olarak mülkiyet hakkını, satış ve devir yapamaz. Daha doğrusu tapuda devir işlemi yapılamaz; ancak *Satış Vaadi Sözleşmesi* yapılabilir. Elbirliği (iştirak) mülkiyetine konu olan taşınmazlardaki iştirak paylarının satışının vaat edilmiş olmasında Borçlar Kanunu hükümlerine[196] göre yasal bir engel yoktur.

315.1. Satış vaadi sözleşmesi, borç doğuran ve alıcıya ilerde adına mülkiyetin nakledilmesini isteme olanağını sağlayan bir ön akittir. Satış vaadi sözleşmesi ile mülkiyet alıcıya intikal etmez. Bu niteliği itibariyle ve pay satışını engelleyen yasal bir hüküm bulunmaması nedeniyle gerek paylı mülkiyette ve gerekse elbirliği mülkiyetinde bir paydaşın payını satış vaadinde bulunması mümkündür.

---

194 Medeni Kanun'un 702'nci maddesinin ikinci fıkrası: *Kanunda veya sözleşmede aksine bir hüküm bulunmadıkça, gerek yönetim, gerek tasarruf işlemleri için ortakların oybirliğiyle karar vermeleri gerekir,* şeklindedir.

195 Emlak Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesi uyarınca.

196 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun, 213'üncü maddesi ve 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 237'nci maddeleri uyarınca.

315.2. Öte yandan böyle bir vaadin ancak taşınmazdaki iştirakin (elbirliği halinin) çözülmesi halinde ifa olanağı bulacağı ise açık olduğundan, bu tür bir mülkiyeti konu edinen satış vaadi sözleşmesi, elbirliği mülkiyetinin, paylı mülkiyete veya bireysel mülkiyete dönüşmesi halinde anlamlı bir karşılık bulacak ve hukuken ifa olanağına kavuşabilecektir.

2.2. İntifa Hakkı Sahibi

316. Bir gayrimenkulün kullanma ve faydalanma hakkı daha geniş bir ifade ile istifade hakkı, mülkiyetinden ayrılabilir. Buna "intifa hakkı" denir. İntifa hakkı, başkasına ait bir mal üzerinde, faydalanma ve kullanma hakkı sağlayan ayni bir haktır (Oğuzman ve Seliçi,2002:606). İntifa hakkı sahibi, gayrimenkulün mülkiyetinin devri dışında, o gayrimenkulden her türlü istifade hakkına sahiptir. Genel kural, kanundan doğan intifa hakkı dışında intifa hakkının tapu kaydına tescil ile oluşacağıdır.

317. İntifa hakkı devam ettiği sürece (aksine sözleşmede bir hüküm bulunmaması halinde) mülkiyet sahibinin gayrimenkulden istifade hakkı yoktur. Ancak malikin intifa hakkı devam etmek kaydı ile gayrimenkulü satması mümkündür.

318. İntifa hakkı ile taşınmazdan yararlanma ve taşınmazı kullanma hakkı, aksi sözleşmede özellikle belirtilemediği sürece, intifa hakkı sahibine ait olmaktadır. Nitekim Türk Medeni Kanunu'nun 803'üncü maddesinde intifa hakkı sahibinin, hakkın konusu olan malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkilerine sahip olduğu hüküm altına alınmıştır. Taşınmazda intifa hakkının kurulması ile taşınmazın özdeğeri malikte kalmakta, taşınmazdan elde edilebilecek yararlar ise başka bir kişiye tahsis edilmektedir (Oğuzman ve Seliçi,2002:606).

319. İntifa hakkı şahsa bağlı bir hak olup ölene kadar yararlanma imkânı tanır. Ancak, intifa hakkı tesis edilirken belirli bir süre ile sınırlandırılabilir. Bu hak, hak sahibinin mirasçılarına geçmez. İntifa hakkı, hak sahibinin hayat süresi ile sınırlıdır. Ancak intifa hakkı sahibi bu hakkını bizzat kullanmaya mecbur olmayıp bu hakkın kullanılmasını başkasına devredebilir (Oğuzman ve Seliçi,2002:607). Türk Medeni Kanunu'nun 806'ncı maddesinde, sözleşmede aksine hüküm yoksa veya durum ve koşullardan hak sahibince şahsen kullanılması gerektiği anlaşılmıyorsa, intifa hakkının kullanılması başkasına devredilebileceği hüküm altına alınmıştır.

320. Bir taşınmaz üzerinde intifa hakkı tapu kütüğüne tescil ile kurulur. Bu durum tesisen kazanma olarak ifade edilmektedir (Oğuzman ve Seliçi,2002:609). Tesisen kazanma intifa hakkına ilişkin sözleşme söz konusu olduğu durumlarda söz konusu olur. Bunun dışında intifa hakkı kanunen, zamanaşımı ve mahkeme kararı ile kazanılabilir. Medeni Kanun'un 795'inci maddesi

3'üncü fıkrası uyarınca, kanuni intifa hakkı tapu kütüğüne tescil edilmemiş olsa bile, durumu bilenlere karşı ileri sürülebilir. Tescil edilmiş ise, herkese karşı ileri sürülebilir. 743 sayılı Eski Türk Medeni Kanunu'nda 442 ila 444'üncü maddelerinde bu hususta düzenleme bulunmaktaydı. Kanuni intifa hakkının Türk Medeni Kanunda örneği bulunmamaktadır.

321. Taşınmazdaki intifa hakkı, taşınmazın yok olması, kamulaştırma, mahkeme kararı, cebri icra, ölüm, tüzel kişiliğin sona ermesi ve terkin ile sona erer. Medeni Kanun'un 797'nci maddesi uyarınca tüzel kişilikler lehine öngörülen intifa hakkı, tüzel kişiliğin ortadan kalması ile son bulur. Ayrıca tüzel kişiler için intifa hakkı en fazla yüz yıl olarak ihdas edilebilmektedir.

322. İntifa hakkı kira ile karıştırılmamalıdır. Kirada kullanma hakkının ayni olarak devri söz konusu değildir. Mülkiyet sahibinin (ya da kiraya veren kişi intifa hakkı sahibi ise intifa hakkı sahibinin) kullanma hakkı devam etmekte, taşınmazı kiraya verenin yani kiralayanın mükellefiyeti devam etmektedir. Kiracıların emlak vergisi ile ilgili sorumlulukları yoktur.[197]

323. Üzerinde intifa hakkı bulunan taşınmazla ilgili olarak intifa hakkı sahibi ile malik arasındaki ilişkiyi Medeni Kanun'un 813'üncü maddesi düzenlemiştir. İntifa hakkı sahibi intifa edilen taşınmazın koruma ve işletme masraflarını kanun gereğince üstlenmek zorundadır. Bu maddeye göre vergi intifa hakkı sahibi tarafından ödenir; malik yaptığı ödemeleri intifa hakkı sahibinden isteyebilir.

324. Emlak Vergisi Kanunu gereğince emlak vergisi yükümlülüğü, ister kanundan doğsun ister sözleşme ile kurulmuş olsun, intifa hakkı sabine aittir. İntifa hakkı malikten başka bir kişiye ait ise emlak vergisi yükümlülüğü sadece intifa hakkı sahibine ait olup mülkiyet sahibi için herhangi bir emlak vergisi mükellefiyeti oluşmayacaktır.[198]

---

197 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 08.12.2006 tarih ve E:2006/300, K:2006/363 sayılı kararında; *arazi vergisini, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceğinin hükme bağlandığı, üst hakkı ile sadece inşaat yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi elde edildiği, üst hakkı ile intifa hakkının sağladığı tüm yetkilerin kullanılmasının mümkün olmadığı, Emlak Vergisi Kanunu'nda arazinin irtifak hakkı sahibinin değil, irtifak hakkının bir çeşidi olan, mülkiyet hakkına en yakın yetkileri sağlayan intifa hakkı sahibinin vergi mükellefi olduğunun belirtildiği gerekçesiyle inşaat hakkına sahip olan davacının emlak vergisi mükellefi olduğunun kabulünün mümkün olmadığına,* karar verilmiştir. Bu hususla ilgil olarak, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 23.02.2006 tarih ve E:2005/552, K:2006/499 sayılı; *arazi vergisi mükellefinin arazinin maliki varsa intifa hakkı sahibi olduğu, inşaat hakkına (üst hakkı) sahip olan vakfın mükellef olarak kabul edilemeyeceği,* yönündeki kararını da zikretmek yerinde olacaktır.

198 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 11.04.2011 tarih ve 261 sayılı **özelge**si ile, *intifa hakkı üzerinde kalmak şartıyla bağışlanan gayrimenkullerin emlak vergisini intifa hakkı sahibinin ödemesi gerektiği* belirtilmiştir.

325. Bir taşınmazın malikinin emlak vergisinden muaf olması durumunda bu muafiyetin intifa hakkı sahibi yönünden etkisinin muafiyetin taşınmazdan mı malikten mi kaynaklandığına göre değerlendirilerek karar verilmesi gereklidir. Örneğin malikin muaf olduğu bir taşınmaz için mükellef intifa hakkı sahibi olacakken, muafiyet taşınmaza tanınmışsa, kültür ve tabiat varlığı ise, intifa hakkı sahibi de muaf olacaktır.[199]

2.3. Malik Gibi Tasarrufta Bulunan

326. Malik gibi tasarrufta bulunan kavramı, hukuken, malik olarak kabul edilmeyen ancak taşınmazı sahiplenen kişileri ifade etmektedir.

327. Emlak Vergisi Kanunu gereğince, taşınmaz maliki ve intifa hakkı sahibi bulunmaması halinde emlak vergisinin mükellefi, taşınmazı malik gibi tasarruf eden kişi olacaktır. Bu durum tapu kayıtlarında malikin kim olduğunun anlaşılamadığı durumlarda özellikle anlamlı olup, vergiyi güvence altına almak bakımından getirilmiş bir hükümdür. Malik gibi tasarrufta bulunan kimseler, malik olmadıklarını yahut intifa hakkı sahibi olmadıklarını iddia ederek emlak vergisi yükümlülüğünden kurtulamayacaklardır.

328. Tapuda hiçbir kimsenin adına tescil edilmemiş olan ve intifa hakkı sahibi de bulunmayan taşınmazları; ayrıca, tapu sicilinden maliki kim olduğu belli olmayan veya gaipliğine karar verilmiş bir kimse adına kayıtlı bulunan taşınmazları malik gibi tasarruf edenler taşınmaz kendi adına tescil edilmeden önce de *emlak vergisi mükellefi* sayılmaktadır. Başkasının arsa ya da arazisi üzerinde bina yapılması hali de malik gibi tasarrufta bulunmaya örnektir. Özellikle büyükşehirlerde gecekondu olarak adlandırılan bu gibi durumlarda, kamu arazileri veya özel kişilerin arazileri üzerinde onların rızası ile veya rızası olmadan inşaat yapılması durumu yaygın olarak görülmektedir. Bu durumda emlak vergisi mükellefi malik gibi tasarrufta bulunan inşaat sahibi, bir başka ifadeyle gecekondu sahibi olup verginin bu kişiler tarafından ödenmesi yasa gereğidir.

329. Başkasının ve özellikle hazinenin arazisine kaçak yapı yapılması durumunda, bu inşaatı yapan binaya malik gibi tasarruf eden sıfatıyla bina vergisi-

---

199 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 15.08.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6652- sayılı **özelge**sine göre; m*ülkiyeti Vakıflar Genel Müdürlüğüne ait olup yap-işlet-devret modeliyle 49 yıllığına kiralanan arsada inşa edilen binanın emlak vergisi mükellefi intifa hakkı sahibi*dir. Yine, **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 20.11.2008 tarih ve 112365 sayılı **özelge**sine göre; *Maliye Hazinesinin maliki bulunduğu ve şirket lehine 49 yıl süreli daimi ve müstakil üst hakkı tesis edilen söz konusu arsa üzerine yaptırılan otel binası ve tesisleri için inşa edildiği bütçe yılı içerisinde, bütçe yılının son 3 ayı içinde inşa edilmiş ise 3 ay içinde ilgili belediyeye emlak (bina) vergisi bildirimi verilmesi ve bu bildirim üzerine belediye tarafından vergi değerinin hesabında bina normal inşaat maliyetlerine göre bulunan değere arsa değerinin ilave edilmemesi,* gerekmektedir.

nin mükellefi olur. Binanın mütemmimi olan arsa ve arazi varsa bunlar da mükellefiyete dahildir. Ancak, asıl malikin mükellefiyeti de devam etmektedir (Öncel v.d.,2010:362). Bu konu ile ilgili *Başkalarının Arsa/Arazileri Üzerinde Yapılan Binalar (Gecekondular) başlığı altında* açıklamalar bulunmaktadır.

330. Özetle bir taşınmazın maliki veya intifa hakkı sahibi yoksa o zaman emlak vergisi mükellefi malik gibi tasarrufta bulunan kimsedir. Malik gibi tasarrufta bulunan, malik olmadığı halde taşınmazı sahiplenen kişidir.

3. Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması

331. Emlak vergisinde mükellefiyeti doğuran temel olay; bina, arsa veya arazi maliki, intifa hakkı sahibi veya malik gibi tasarruf edeni olmaktır. Vergi konusunda bazı değişikliklerin olması durumunda da mükellefiyetin başlaması ve sona ermesi özellikler gösterebilir.

332. Bina vergileriyle ilgili mükellefiyetin ne zaman başlayacağı, Kanun'un *"Bina Vergisi"* başlıklı "*Birinci Kısım"*da yer alan, *"Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi"* başlıklı 9'uncu maddesinde; arazi veya arsa vergileriyle ilgili mükellefiyetin ne zaman başlayacağı ise, Kanun'un *"Arazi Vergisi"* başlıklı *"İkinci Kısım"*da yer alan, *"Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi"* başlıklı 19'uncu maddesinde belirlenmiştir.

333. Gerek 9'uncu maddede ve gerekse 19'uncu maddede hem bina hem de arazi (veya arsa) vergilerinde vergi mükellefiyetinin başlaması ile ilgili, (a), (b) ve (c) fıkraları düzenlenmiş ve bu fıkralarda dört farklı sebep sayılmıştır. Bu maddelerde yer alan hükümlere göre emlak vergisi mükellefiyeti;

1) V*ergi değerini tadil eden (*Kanun'un 33'üncü maddesinin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı) *sebeplerin doğması* halinde,[200] değişikliklerin vuku bulduğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren;

2) *Bir yörede bina değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksiltme olması* halinde, bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren;[201]

3) D*ört yılda bir yapılan takdir işlemlerinin* yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren;[202]

---

200 Kanun'un 9 ve 19'uncu maddelerin (a) fıkralarının ilk cümleleri uyarınca.

201 Kanun'un 9 ve 19'uncu maddelerin (a) fıkralarının ikinci cümleleri ile Kanun'un 33'üncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına yapılan atıf uyarınca.

202 Kanun'un 9 ve 19'uncu maddelerin (b) fıkraları uyarınca

4) *Muafiyetin sukut etmesi* halinde bu sukut tarihini takip eden bütçe yılından itibaren;

başlayacaktır.[203]

334. Emlak vergisi mükellefiyetini başlatan durumlar, kanunda *bina vergisi* ve *arazi vergisi* bakımından farlı maddelerde yer almıştır. Ancak bu durumlar genel olarak aynı niteliktedir. Bu nedenle vergi mükellefiyetin başlatan durumlar tarafımızca, bina ve araziler için birlikte incelenecektir. Yalnız bina ya da yalnız arazi (veya arsa) için söz konusu durumlar ise ayrıca belirtilecektir.

3.1. Vergi Değerini Tadil Eden (Değiştiren) Sebeplerin Doğması ile Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması

335. Kanun'un 9 ve 19'uncu maddelerin (a) fıkralarının ilk cümlelerinde, Kanun'un 33'üncü maddesinin 1 ila 7'nci fıkraları arasında yazılı vergi değerini tadil eden (değiştiren) sebeplerin hem bina hem de arazi veya arsa vergisi mükellefiyetini başlatacağı hükme bağlanmıştır.

336. Madde hükmüne göre vergi değerini tadil eden (değiştiren) sebepler şunlardır:

1) Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir.),

2) Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harabolması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması,

3) Bir binanın kullanış tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kalbedilmesi, (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanış tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur.),

4) Arazinin hal ve heyetinde değişiklik olması;

a) Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi,

b) Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi,

c) Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi,

---

203 Kanun'un 9 ve 19'uncu maddelerin (c) fıkraları uyarınca

d) Tarım yapılmıyan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi,

e) Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi,

5) Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi,

6) Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının istimlâk edilmesi de ifraz hükmündedir.),

7) Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisselere ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.

337. Hem bina hem de arsa ve araziler için emlak vergisi mükellefiyeti, vergi değerini tadil eden bu değişikliklerin vuku bulduğu (doğduğu) tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlamaktadır.

338. Yukarıda sıralanan ve vergi değerini tadil eden bu nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hali dahil), Emlak Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesi gereğince, *Emlak Vergisi Bildirimi* verilmesi zorunludur.

338.1. Buna göre, vergi değerini değiştiren ve bina vergi mükellefiyeti başlamasına neden olan durumlarda, dört yıllık genel takdir dönemi beklenmeksizin, ara dönemlerde ayrıca bildirimde bulunulması gerekmektedir. Mükelleflerin vergi değerini değiştiren nedenlerden dolayı daha önce o taşınmaza ilişkin beyanname ya da bildirim vermiş yahut idarece tarhiyat yapılmış olsa bile, yeni neden dolayısıyla bildirim verme zorunluluğu bulunmaktadır. Aksi durumda değişiklik bildirimi verilmemesi usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır[204].

338.2. Bu değişiklik bildirimi, söz konusu taşınmazın bulunduğu belediyeye verilecektir.

338.3. Değişiklik bildirimi, yeni inşa edilen binalar için, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içerisinde verilmelidir. Burada sayılan diğer vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde ise değişikliğin vuku bulduğu (doğduğu) bütçe yılı içerisinde verilmelidir. Bildirim

---

204 Bildirimin verilmemesi durumunda vergi kaybı da söz konusu olmuşsa vergi ziyaı cezası söz konusu olacak, usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezasının hangisinin miktarı fazla ise o ceza uygulanacaktır. Bu konuda *Vergi Kabahatleri ve Cezaları* bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

verilmesi gereken hal bütçe yılının son üç ayı içinde[205] vuku bulduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde verilir. Bu durumda bir sonraki bütçe yılına sarkan tarih aralığı bildirim verme süresinde sayılmaktadır.

338.4. Elbirliği mülkiyetinde mükellefler müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi, ayrı ayrı münferiden de bildirim verebilirler. Paylı mülkiyet halinde ise bildirim münferiden verilir.

339. Kanun'un 33'üncü maddesine göre, mükellefiyet başlamasını (ve dolaysıyla değişiklik bildirimi verilmesini) gerektiren, vergi değerini tadil eden değişiklik halleri aşağıda açıklanmaktadır.

3.1.1. Yeni Bina İnşa Edilmesi

340. Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında *yeni bina inşa edilmesi hali* vergi değerini değiştiren bir durum olarak öngörülmüştür. Fıkrada, yeni bina inşa edilmesi kapsamında: a) Arsa veya arazi üzerinde yeni bir binanın inşa edilmesi, b) Mevcut binalara ilaveler yapılması ve c) Mevcut binaya asansör veya kalorifer konulması; halleri sayılmaktadır.

341. Bina vergisi mükellefiyeti; yeni bina inşa edilmesi halinde inşaatın tamamlanmış sayıldığı tarihi; mevcut binalara ilaveler yapılması halinde ilavenin yapıldığı tarihi; mevcut bir binaya asansör veya kalorifer konulmasını halinde ise bunların konulduğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlamaktadır.

3.1.1.1. Bir Arsa veya Arazi Üzerinde Yeni Bina Yapılması

342. Boş bir arsa veya arazi üzerinde yeni bir bina yapılması, arsa veya arazinin vasfını ve değerini değiştiren bir durumdur. Daha önce arsa veya arazi olarak bildirilen ve emlak vergileri arazi vergisi olarak ödenen taşınmazların üzerinde inşaatın yapılması ile bildirimde bulunulması ve vergisinin artık bina vergisi olarak ödenmeye başlanması gerekmektedir. Arazi veya arsanın, binanın mütemmimi olan kısımları da bina ile birlikte bildirilmelidir.

343. Yeni bina inşa edilmesi ile başlayacak olan bu yeni mükellefiyetin başlangıç tarihinin belirlenmesinde inşaatın tamamlanması tarihi önem kazanmaktadır. Zira bina vergisi inşaatın tamamlandığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlamaktadır. Bu itibarla *Emlak Vergisinde Bina* ile ilgili yaptığımız açıklamada da belirttiğimiz üzere, bir yapının bina vergisine tabi olması için sabit inşaat niteliğinde olması ve yapı inşaatının kullanış amacına uygun olarak tamamlanmış olması gerekmekte olup henüz tamamlanmış yapı inşaatları bina sayılmayacak ve bina vergisine tabi tutulmayacaktır.

---

205 Yani Ekim, Kasım ve Aralık aylarından birinde gerçekleşirse; Örneğin vergi değerini değiştiren sebep 30 Haziran'da olmuşsa bildirimde bulunmanın son tarihi 31 Aralık'tır; bu durum 20 Kasım'da olmuşsa bildirim için son tarih 20 Şubat'tır.

343.1. Bir inşaatın tamamlanmış olması için binanın yapıldığı maksat doğrultusunda fiilen kullanılma elverişli hale gelmiş olması yeterlidir. Ayrıca yapı kullanma izin belgesi (iskân) belgesinin[206] alınmış olmasına gerek olmadığı gibi[207], inşaatı devam eden binalarda bir kısmının kullanılmaya başlanılması halinde kullanılmaya başlanan bu kısım için inşaat tamamlanmış olmakta ve dolaysıyla bina vergisi mükellefiyeti başlamaktadır. Binanın kullanılmaya başlanılıp başlanılmaması bildirimde bulunma yönünde önem taşımamaktadır (Günay,2010:21).

343.2. Eğer *yapı kullanma izni* alınmadan bina kullanılmaya başlanılmışsa; Vergi Usul Kanunu 3'üncü maddesinin "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas" olduğu yönündeki hükmü gereğince kullanılmaya başlanılması ile bildirimde bulunma yükümlülüğü başlar. Mükellefler tarafından bina vergisi için binanın tamamlandığı yıl içinde[208] bildirim verilmesi yasal zorunluluktur.

3.1.1.2. Mevcut Binalara İlaveler Yapılması

344. Mevcut binalara ilaveler yapılması durumu, mezkûr maddenin parantez içi ifadesiyle yeni inşa olarak nitelendirilmiştir. İlavelerden maksat, binanın mevcut durumunun genişletilip değiştirilmesini içeren inşaatlardır. İlaveler, var olan bir binanın kullanış amacını tamamlayan ve kolaylaştıran (mutfak, banyo, oda ve sair gibi) bölümler eklenmesi olabileceği gibi, bağımsız kat veya daire eklenmesi şeklinde de olabilir.

344.1. Ancak, herhangi bir ilave yapılmaksızın onarım ve tadilat yapılarak bina yenilemeleri; kömürlük, su deposu, garaj gibi eklentiler emlak vergisi bakımından yeni inşa hükmünde olmadığından bina vergisine tabi değildir.

---

206 İmar Kanunu'nun "Yapı Kullanma İzni" başlıklı 30'uncu maddesine göre: *Yapı tamamen bittiği takdirde tamamının kullanılması mümkündür. Belli kısımları tamamlandığında bu kısımların kullanılabilmesi için inşaat ruhsatı veren belediye veya valilikler mal sahiplerinin başvurusu üzerine yapının ruhsat ve eklerine uygun olduğunu fen ve sağlık bakımından kullanılmasında mahsur olmadığını tespit ederler. Bir eksiklik bulunmadığı takdirde, yapıya kullanma izni verilir. belediyeler ve valilikler mal sahiplerinin başvurularını en geç otuz gün içinde neticelendirmek mecburiyetindedir. Aksi halde bu müddetin sonunda yapının tamamının veya biten kısmının kullanılmasına izin verilmiş sayılır. İnşaatın bitme günü, kullanılma izninin verildiği tarihtir. Kullanma izni olmayan yapılar elektrik, su ve kanalizasyon hizmetlerinden faydalandırılmaz.*

207 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 24.11.2009 tarih ve 156 sayılı **özelge**sinde; *kayıtlarda arsa olarak görünen taşınmazların bina olarak kullanıldığının mükelleflerce bildirilmesi veya herhangi bir şekilde Belediyenizin bilgisi dahiline girmesi halinde yapı kullanma izin belgesi alınmasa dahi yerinde gerekli kontroller yapılmak suretiyle emlak vergisinin bina vergisi olarak tarh edilmesi gerektiği*, belirtilmiştir.

208 Yılın son üç ayı içinde tamamlanan binalar için bildirimin, tamamlanma tarihinden itibaren 3 ay içinde verilmesi gerekir.

344.2. İlave inşa durumunda zorunlu bina vergisi bildiriminin verilmesi üzerine, sonraki yılın vergisi, ilave yapılan binanın tamamının vergi değeri üzerinden, tarh ve tahakkuk edecektir.

3.1.1.3. Mevcut Bir Binaya Asansör veya Kalorifer Konulması

345. Mevcut bir binaya asansör veya kalorifer konulması durumu da fıkranın parantez içi ifadesiyle yeni inşa olarak kabul edilmektedir. Asansörsüz ve kalorifersiz olarak inşa edilmiş binalara bunların konulması, yasa tarafından bina değerini artıran sebeplerden sayılmıştır. Binanın asansör ve kalorifer tesisatı, vergi hesaplamada kullanılan unsurlardandır. Bu durumda da bildirim üzerine binanın vergi değerine asansör veya kalorifer farkı eklenerek sonraki yılın vergisi tarh ve tahakkuk edecektir.

3.1.2. Bir Binanın Tamamen veya Kısmen Harap Olması, Asansör ve Kalorifer Tesisatının Kaldırılması

346. Kanun'un 33'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması hali de kanunda emlak vergisini değiştiren sebepler arasında sayılmıştır.

347. Bir binanın tamamen harap olması durumunda bina ortadan kalkmakta ve bina alanı arsa veya arazi haline dönüşmekte, bina vergisi mükellefiyeti sona ermekte ancak olay tarihini takip eden bütçe yılından itibaren arsa veya arazi vergisi mükellefiyeti başlamaktadır.[209]

348. Bir binanın kısmen harap olması halinde, binadan bahsedilebilmesi için kalan bölümlerin binanın kullanım amacına uygun durumda bulunması gerekir. Bina vergi değerinin değişmesi bu durumda söz konusu olacak ve bina vergisinin de son duruma göre yeniden hesaplanması gereklidir. Bu durumda bina olma niteliğini kaybetmeyeceğinden arsa veya arazi bildirimi verilmeyecektir.

349. Fıkra gereğince bir binanın kalorifer ya da asansör tesisatının kaldırılması da vergi değerini değiştiren bir durumdur. Daha sonra da açıklayacağımız üzere vergi değerinin tespitinde binanın asansör ve kalorifer tesisatı, hesaplamada kullanılan unsurlardandır. Dolayısıyla bu tesisatın kaldırılmış olması doğal olarak vergi değerinin değişmesi sonucunu doğurmaktadır.

---

209 Emlak Vergisi Kanunu'nun, 19'uncu maddesinde; *deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların vukua geldiği tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz,* hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, arazi vergileri için geçici muafiyet getiren bir hüküm olup muafiyetle ilgili açıklamalarda konu izah edilmektedir.

3.1.3. Bir Binanın Kullanış Tarzının Tamamen Değiştirilmesi

350. Kanun'un 33'üncü maddesinin 3'ncü fıkrasında, bir binanın kullanış tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline çevrilmesi hali de kanunda emlak vergisini değiştiren sebepler arasında sayılmıştır. Bu değişikliğin olduğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren yeni bir bina vergisi mükellefiyeti başlar.

351. Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesinin bir bina sayıldığı ve tadil sebeplerinin, yalnızca kullanış tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daireler için geçerli olduğu hususu da yine aynı fıkrada belirtilmektedir.

352. Binaların kullanış şekilleri, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıkları tarafından her yıl yayımlanan binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösterir cetvellerde yer almaktadır. Bu cetvellerde binaların kullanış şekilleri gösterilmektedir. Binaların birim metrekare normal inşaat maliyet bedelleri bu kullanış şekillerine göre farklı farklı belirlendiğinden bu kullanış şekilleri bina vergi değerinin belirlenmesi bakımından önemlidir.[210]

353. Emlak Vergisi Kanunu'na göre, örneğin mesken olarak kullanılan binanın işyerine, okul olarak kullanılan binanın otele, otel olarak kullanılan bir binanın hastaneye dönüştürülmesi gibi binaların kullanış şeklinin tamamen değişmesi durumunda yeniden bildirim verilmesi gerekmektedir. Kısmen yapılan değişiklikler bu kapsama alınmamıştır. Kısmen yapılan değişikliklerde kanun, binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline çevrilmesi halinde emlak vergi değerinin değişmesi nedeniyle bildirim yükümlülüğü getirmiş bulunmaktadır.[211]

3.1.4. Arazinin Hal ve Heyetinde Değişiklik Olması

354. Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında, emlak vergisi mükellefiyeti açısından bir arazinin hal ve heyetinde değişiklik meydana getiren husus ve olaylar sayılmaktadır. Bu durumların oluşması halinde arazilerin vergi değeri değişmekte ve yasanın 23'ücü maddesi gereğince bildirim verilmesi gerekmektedir.[212]

---

210 *Binaların İnşaat Türleri ve Sınıfları* başlıklı bölümde ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.

211 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 05.10.1984 tarih ve E:1984/415 K.1984/2652 sayılı kararı; *1319 sayılı Kanun'a göre binanın kullanış tarzının kısmen veya tamamen değiştirilmesi vergi değerini tadil eden sebepler arasında sayıldığından, dairenin iki dükkan veya bir dairenin iki veya daha fazla daire haline dönüştürülmesinin vergi değerini tadil eden sebeplerden olduğu,* yönündedir.

212 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 19.06.1995 tarih ve E:1993/349, K:1995/2651 sayılı kararı; *16 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği uyarınca devre konu taşınmazın niteliğinin değiştiğinin yapılacak yoklama ile tespit edileceği* yönündedir.

355. Mezkûr fıkrada, beş bent halinde, bir arazinin hal ve heyetinde değişiklik meydana getiren durumlar sıralanmaktadır. Söz konusu durumlar şunlardır:

a) Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi

b) Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi

c) Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi

d) Tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi

e) Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi

355.1. İlk dört bentte (a, b, c ve d bentleri) sayılan hususlar, bir arazinin önceki haliyle sonraki hali arasında, arazinin kullanım ve verim bakımından değişiklik yaparak arazinin değerini artırmak yahut azaltmak suretiyle farklılaştırmaktadır. Bu hususlar arazilerin vasfında ve ekonomik değerinde değişiklik oluşturmaktadır. Kanuna göre bu değişikliklerin meydana geldiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren arazi vergisi değeri değişecektir. Yine kanuna göre bu değişiklik üzerine bildirim verilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

356. 33'üncü maddenin 4'üncü fıkrasının (e) bendine göre bir arazinin parsellenmek suretiyle arsalara dönüştürülmesi de, vergi değerini değiştiren bir olay olarak kabul edilmektedir. Bu durumda vergi konusu değişmektedir. Arazi değeri ve vergi oranı üzerinden ödenen vergi artık arsa değeri ve vergi oranı üzerinden ödenmeye başlanacaktır. Daha önce arazi olarak bildirilen taşınmaz için oluşan her yeni arsa için ayrı ayrı bildirimde bulunulacaktır.

356.1. Parselasyon; İmar parselleri oluşturmak amacıyla, parseller içerisinde yol, meydan, yeşil alan, park, otopark vb. kamu hizmetlerine ayrılan yerlerden herhangi birini veya birkaçını kapsayacak şekilde yapılan taşınmaz malları ayırma işlemi olarak tanımlanabilir. Büyük bir parselin, imar planı şartlarına uygun olarak birden fazla imar parseline dönüştürülmesi işlemine parselasyon denir. Parselasyon işlemleri belediye encümenlerince tetkik edilerek sonuçlandırılır. Bu ayırma işleminin hissedarların kendi aralarında yapmaları durumunda özel parselasyon söz konusu olmaktadır.[213]

357. Arazinin hal ve heyetinde değişiklik olması durumunda, bu değişikliğin olduğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren yeni bir arazi vergisi mükellefiyeti başlar. Emlak Vergisi Kanunu'nda, vergi matrahına uygulanacak olan

213 Bu tür durumlarda arazilerin arsa vasfını nasıl kazandıkları için *Arsa Sayılan Araziler* kısmına bakılmalıdır.

vergi oranı, araziler için başka, arsalar için başka olarak belirlenmiş olduğundan, vergi değeri arsa olması nedeniyle değişen bir arazi için, arsa olarak bildirilmesini müteakip ödenecek vergi miktarı da değişmiş olacaktır.

3.1.5. Bir Arazi veya Arsanın Bina Mütemmimi Durumuna Girmesi veya Mütemmimlik Durumundan Çıkması

358. Bina mütemmimi durumunda olabilecek arsa veya arazilerin hangileri olduğu hususu Vergi Usul Kanunu'nun 305'inci maddesinde belirtilmektedir.[214]

359. Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında, bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi halinde emlak vergisi değerini değiştiren sebeplerden biri olarak sayılmaktadır. Söz konusu fıkrada mütemmim (bütünleyici parça) esası üzerinde iki farklı durum öngörülmektedir. Bu durumlar mütemmim olma veya mütemmim olmaktan çıkmaya ilişkindir.

3.1.5.1. Arazi veya Arsanın, Bina Mütemmimi Durumuna Girmesi

360. Bir arazi veya arsanın bina mütemmimi durumuna *girmesi* hali vergi değerini değiştiren sebeplerden sayılmaktadır. İmar planı değişikliği ile bir arazi veya arsanın bina mütemmimi olması halinde binanın vergi değeri üzerinden mükellefiyet yeniden başlayacaktır.

361. Bir arazi veya arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi halinde bu durumun gerçekleştiği tarihi izleyen bütçe yılında bina vergisi değeri değişecek, daha önce var olan arazi (arsa) vergisi mükellefiyeti son bulacak, söz konusu arazi veya arsanın değeri bina vergisi değerine dâhil edilecektir. Bu nedenle de bildirim verilmesi zorunlu bir durum söz konusudur.

3.1.5.2. Arsa veya Arazinin Binanın Mütemmimlik Durumundan Çıkması

362. Bir binanın mütemmimi durumunda olan arsa veya arazinin mütemmimlik durumundan *çıkması* hali de vergi değerini değiştiren sebeplerden sayılmaktadır. Bir arsa veya arazinin binanın mütemmimi olmasından çıkması halinde bina vergisinden ayrı olarak arsa veya arazi vergisi mükellefiyeti başlayacaktır. Mütemmimlik vasfından çıkma halinde, hem binanın hem de arsa ve arazinin vergi değerinde bir değişiklik meydana gelmektedir.

363. Bu durumda arsa ve araziden bağımsızlaşan bina ile mütemmimlik vasfını yitiren arsa ve arazi, ayrı ayrı vergi mükellefiyetine konu olacak ve her ikisi içinde ayrıca bildirim verilmesi gerekecektir.

---

214 Mütemmim (Bütünleyici Parça), *Binaların Bütünleyici Parçalarının (Mütemmimlerin) Durumu* başlığı altında incelenmektedir.

364. Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin (arsanın) mütemmimlik durumundan çıkması durumunda, bu değişikliğin olduğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren, arazi vergisi mükellefiyeti başlar.

3.1.6. Bir Bina veya Arazinin Taksim veya İfraz Edilmesi veya Mükellefinin Değişmesi

365. Emlak Vergisi Kanunu'nun, 33'üncü maddesinin 6'ıncı fıkrasında: *"Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi* vergi değerini tadil eden (değiştiren) sebepler arasında sayılmakta, *araziden bir kısmının istimlâk edilmesinin de ifraz hükmünde olduğu* hükme bağlanmaktadır.

366. Fıkrada, vergi değerini değiştiren dört farklı sebep yer almakta ve bunların taksim, ifraz, mükellefin değişmesi ve kamulaştırma olduğu belirtilmektedir. Taksim ve ifrazda mülkiyetin niteliği değiştiğinden; mükellefiyetin değişmesinde ise maliklik, varsa intifa hakkı sahipliği veya malik gibi tasarrufta bulunma hali değiştiğinden emlak vergisi mükellefi değişmektedir. Kısmen kamulaştırmanın da ifraz hükmünde olduğu madde metninde belirtilmektedir.

3.1.6.1. Bir Bina veya Arazinin Taksim veya İfrazı

367. Bir bina veya arazinin taksimi veya ifrazı halinde emlak vergi değerini tadil eden (değiştiren) bir sebep doğacak ve dolaysıyla emlak vergisi mükellefiyeti başlaması söz konusu olacaktır. Taksim, bölüşümü; ifraz ise ayrılmayı ifade etmektedir. Taksim ile ifraz; taksimin hukuki, ifrazın ise fiili bir anlam taşımaları bakımından birbirinden ayrılmaktadır.

368. Taksim, ortak mülkiyette bulunan bir taşınmazın ortaklar arasında bölüşülmesini ifade etmektedir. Taksim, ortakların kendi aralarında yapacakları "*rızai taksim*" olabileceği gibi, izale-i şuyu (ortaklığın giderilmesi)[215] davası sonucunda mahkeme kararı ile yani "*kazai taksim*" şeklinde de olabilir. Hangi şekilde olursa olsun taksim işlemi bir arsa veya arazinin emlak vergi değerini değiştirmektedir. Taksim, hukuki bir anlam taşımakta olup, taşınmazın hukuki bölüşümünü içermektedir.

369. İfraz, toplu bir şeyden ve bir bütünden bazı parçaların ayrılmasıdır. Tapu kütüğünde kayıtlı bir taşınmazın birden fazla parsel haline getirilmesidir. İfraz fiili bir anlam taşır. Bir kişinin kendine ait bir araziyi, mülkiyeti ken-

---

215 Hukuk literatürüne, "izale-i şuyu" davası olarak geçen bu uyuşmazlık türü; hissedarlar arasında ortaklıktan kaynaklanan uyuşmazlığın, Mahkeme aracılığıyla ortadan kaldırılması olarak tanımlanabilir. Ortaklığın giderilmesine ilişkin dava sonucunda, satış sureti ile ortaklığın giderilmesine Mahkemece karar verilmesi halinde, taşınmaz İcra İflas Kanunu hükümleri çerçevesinde ihale ile satışa çıkarılır ve satış bedelinden hissedarlara payları oranında ödeme yapılır.

dinde kalarak birkaç parçaya ayırması ve tapuya buna göre tescil ettirmesi bir ifraz işlemidir. Madde hükmüne göre bir arsa veya arazinin bir kısmının kamulaştırılması halinde de ifraz edildiği kabul edilmektedir.

370. Tapuya kayıtlı bir taşınmazın gerek taksimi ve gerekse ifrazı ancak tapu kaydına tescil ile mümkün olabileceğinden tapuya tescil edilmeden yapılan taksim ve ifraz, vergi değerini ve dolaysıyla vergi mükellefini değiştiren bir durum olarak değerlendirilemez. Tapuya kayıtlı olmayan taşınmazlarda ise taksim ve ifraz için zilyetlik durumunun değişmesi ve bu değişimin ispat belgelerinin (noter senedi gibi) belediyeye sunulması gerekmektedir.

371. Taksim ve ifraz durumunda taşınmazın maliklerinde olmasa bile mülkiyet yapısında değişiklikler olmaktadır. Örneğin elbirliği mülkiyetine konu olan bir taşınmaz taksim ve ifraz ile paylı mülkiyete veya bireysel mülkiyete; paylı mülkiyete konu bir taşımaz bireysel mülkiyete dönüşebilmektedir. Bu tür mülkiyet yapılarındaki değişimle emlak vergisi mükellefleri de değişmektedir. Elbirliği mülkiyette müteselsilen mükellefiyet, paylı mülkiyette hisseleri oranında mükellefiyete, bireysel mülkiyette de malik olmaktan kaynaklanan mükellefiyete dönüşmektedir. [216]

372. Ortaklaşa malik olunan bir taşınmazın taksim veya ifrazında malikler aynı kalsa da mülkiyet niteliğindeki değişmeden dolayı mükellefiyetin de niteliği değişmektedir. Mükellefiyet niteliğinin değişmesi sonucunda da mükellefiyet değişecektir.

373. Gerek taksim ve gerekse ifraz halinde oluşacak olan emlak vergisi mükellefiyeti, emlak vergi değerini değiştiren olayın gerçekleştiği yani taksim ve ifrazın yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlamaktadır. Emlak vergisi hükümleri gereğince, taksim ve ifraz hallerinde ayrıca olayın gerçekleştiği yılda bildirim verilmesi, takip eden bütçe yılı içinde de emlak vergisi ödenmesi gerekmektedir.

3.1.6.2. Bir Bina, Arsa veya Arazinin Mükellefinin Değişmesi

374. Bir bina, arsa veya arazinin mükellefinin değişmesi halinde emlak vergi değerini değiştiren bir sebep doğacak ve dolaysıyla yeni bir emlak vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

375. Bilindiği üzere, bir bina, arsa veya arazinin yani taşınmazın emlak vergisi mükellefi, o taşınmazın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa taşınmaza malik gibi tasarruf eden gerçek veya tüzel kişilerdir. Bu kişilerin değişmesi halinde, bu değişikliğin olduğu tarihi takip eden bütçe yılından

---

216 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.01.1985 tarih ve E:1982/6992, K:1985/46 sayılı kararı; *iştirak halindeki mülkiyetin müşterek mülkiyete çevrilmesi hali taksim niteliğinde olmadığından tadilat nedeni sayılamayacağ*ı yönündedir.

itibaren, önceki mükellefler için mükellefiyet sona ermekte yeni mükellefler için mükellefiyet başlamaktadır.

376. Bir bina, arsa veya arazinin malikinin varsa intifa hakkı sahibinin, her ikisi de yoksa taşınmaza malik gibi tasarruf edenin değişmesi ile mükellef de değişeceğinden, yeni mükellef olacak kişilerin bildirim vermesi gerekmektedir.

377. Bir bina, arsa veya arazinin mükellefinin değişmesi; o taşınmazın ya malikinin ya intifa hakkı sahibinin ya da malik gibi tasarrufta bulunanının değişmesi ile söz konusu olabilmektedir. Bu mükellefiyetlerin değişmesi ancak bazı tasarruflarla mümkün olmaktadır. Bu tasarruflar neticesinde, gerek malikin değişmesi veya mülkiyet iktisabı; gerek intifa hakkı tesisi veya kaldırılması; gerekse malik gibi tasarruf etme şartlarının ortaya çıkması halinde taşınmazın mükellefinin değişmesi söz konusu olacaktır. Bir başka ifadeyle, malik sıfatını değiştiren mülkiyet tasarrufları, intifa hakkı sahipliği ve malik gibi tasarrufta bulunma sıfatlarının kazanılması ya da kaybedilmesi hallerinde emlak vergi mükellefi değişmektedir.

3.1.6.2.1. Malikin Değişmesi ile Taşınmaz Mükellefinin Değişmesi ve Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması

378. Bir taşınmazın mülkiyetinin iktisabı (kazanılması), satış, trampa, cebri icra, zamanaşımı, miras, bağış, izale-i şuyu, kamulaştırma gibi yollarla söz konusu olabilmektedir.[217] Emlak vergisi bakımından bir taşınmaz mülkiyetinin iktisabı (bir başka ifadeyle maliklerin değişmesi) halinde vergi mükellefi de değişecek, bu değişikliğin oluştuğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren yeni bir emlak vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

378.1. Üzerinde intifa hakkı bulunmayan taşınmazların (bina, arsa veya arazilerin), malikinin satış, bağışlama, trampa ve sair gibi tasarruflarla değişmesi durumunda malikin değişmesine bağlı olarak bina vergisi mükellefi değişecek yeni malik mükellef olacaktır. [218]

378.2. Daha önce de belirttiğimiz üzere, üzerinde intifa hakkı bulunan taşınmazlarda öncelikli emlak vergisi mükellefi (bu hakkın tapuya kaydedilmiş olması şartıyla) intifa hakkı sahibi olduğundan, bu tür taşınmazlarda malikliğin değişmesinin emlak vergisi mükellefiyetinin değişmesine etkisi intifa hakkı devam ettiği sürece olmayacaktır. Bir başka ifadeyle, üzerinde intifa hakkı bulunan bir taşınmazın maliki değişse de, emlak vergisi mükellefi değişmez; mükellef, intifa hakkı sahibi olmaya devam eder. Bir taşınmaz

---

217 Bu konu için *Malik Sıfatının Kazanılması* başlığı altında yer alan açıklamalara da bakılmalıdır.

218 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 3.5.2007 tarih ve E:2006/486, K:2007/1597 sayılı kararı; *gayrimenkulün maliki olan Şirketin unvan değişikliğinin vergi değerini tadil eden sebeplerden sayılmayacağı,* yönündedir.

üzerinde intifa hakkı bulunduğu sürece emlak vergisi mükellefi intifa hakkı sahibidir. Ancak taşınmazda yeni bir intifa hakkı tesis edildiğinde mükellef değişeceğinden bildirimde bulunma zorunluluğu doğmaktadır

379. Malikin değişmesi halinde emlak vergisi mükellefinin değişeceği açıktır. Tapuya kayıtlı taşınmazların malikleri ancak tapuya tescille değişeceği için emlak vergisi mükellefi de ancak tapuya tescil yapılması tarihini izleyen bütçe yılı itibariyle değişecektir.

380. Tapuya kayıtlı olmayan taşınmazlarda tasarrufların zilyetlik devri ile mümkün olduğu ve dolaysıyla bu tür taşınmazlarda emlak vergisi mükellefinin de tapu tescili aranmaksızın zilyetlik değişmesi ile değişeceği hususuna dikkat edilmelidir.

381. Bir taşınmazın malikliğini değiştiren tasarruflara bağlı olarak emlak vergisi mükellefiyetinin ne zaman değişeceğine ilişkin hususların her bir tasarrufla bağlantı kurularak incelenmesi yerinde olacaktır:

A) Satış, devir ve temlik ile malikin değişmesi halinde emlak vergisi mükellefiyeti:

382. Satış kısaca, bir bedel karşılığında mülkiyetin el değiştirmesi sağlayan hukuki tasarruftur. Tapuya kayıtlı binaların mülkiyet iktisabı ancak tapu siciline malik değişikliğinin tescil edilmesi ile mümkün olabileceğinden tapu tescili yapılmadan emlak vergisi mükellefinin değişmesi mümkün değildir. Tapu haricinde yapılan satışlarda (kısmen devir ve temlik yapılması dahil) yeni alıcı malik gibi tasarrufta bulunuyor olsa bile tapu kütüğünde taşınmazın maliki belli olduğundan, tapuda taşınmaz adına kayıtlı olan ve malik olarak görünen gerçek ya da tüzel kişi emlak vergisi mükellefi olmaya devam edecektir.

383. Bir taşınmazın *kısmen* devir ve temlik edilmesi halinde emlak vergisi mükellefiyeti yalnızca devir ve temlik edilen kısım için değişmektedir. Bir başka ifadeyle, bir arsa veya arazinin bir kısmının devir ve temlik edilmesi halinde, bunun dışında kalan kısım için ayrıca bildirimde bulunulması gerekmez.

384. Emlak Vergisi Kanunu'na göre verginin mükellefiyeti taşınmazın satın alındığı yılı izleyen yıldan itibaren başlar. Örneğin; 2011 yılı içersinde satın alınan bir taşınmazın emlak vergisi zaten yıl başında satıcı adına tahakkuk ettiğinden verginin ödenmesi satıcının sorumluluğundadır. Alıcının sorumluluğu yıl sonuna kadar (alış işlemi yılın son üç ayında gerçekleşmişse alış tarihinden itibaren üç ay içinde) belediyeye vereceği emlak vergisi bildirimine dayanarak 2012 yılı başından itibaren başlayacaktır.[219]

---

219 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 33/6'ncı maddesinde, bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya *mükellefinin değişmesinin* vergi değerini tadil eden sebep olduğu belirtilmiş,

385. Satışla, devir ve ferağı yapılan taşınmazın devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisi borçlarından, satan ile alan için müteselsil sorumluluk esası getirilmiştir. Satın alanın, satışı yapan mükellefe rücu hakkı saklı bulunmaktadır.[220] Konuya ilişkin Danıştay tarafından da; satılan taşınmazın geçmiş yıllara ait ödenmeyen emlak vergisinden eski ve yeni malikin müteselsilen sorumlu olduklarına, yeni malikin eski malike rücu hakkının saklı olduğu yönünde karar verilmektedir.[221]

B) Trampa ile malikin değişmesi halinde emlak vergi mükellefiyeti:

386. Trampada karşılıklı olarak taşınmazların devri söz konusu olduğundan vergi mükellefiyeti her iki taraf açısından da trampa tarihini takip eden bütçe yılı itibariyle başlayacaktır.

C) Miras ile malikin değişmesi halinde emlak vergisi mükellefiyeti:

387. Ölen kimseye ait taşınmazlarda, mirasçı sıfatına haiz olanlar mirası reddetmedikleri sürece yeni malik olacaklarından ölüm tarihini izleyen bütçe yılı itibariyle emlak vergisi mükellefi olacaklardır. Dolayısıyla mirasçılar tarafından emlak vergisi bildirimi verilmesi gerekecektir. Bu konuda *Mirasçıların Emlak Vergisinden Sorumluluğu* kısmında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

9/a ve 19/a maddelerinde de bina ve arazi vergisi mükellefiyetinin, 33'üncü maddenin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlayacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 23/(b) maddesinde, bu Kanun'un 33'üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde değişikliğin vuku bulduğu bütçe yılı içinde, değişiklik bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye bildirim verilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Bu hükümler uyarınca satın alınan bina, arsa veya arazi için satın alan tarafından satın alındığı yıl sonuna kadar, taşınmaz bütçe yılının son üç ayı içinde satın alınmışsa satın alma tarihinden itibaren üç ay içinde taşınmazın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye emlak vergisi bildirimi verilmesi, emlak vergisi mükellefiyetinin ise satın alma tarihini takip eden bütçe yılından itibaren başlaması gerekmektedir. Örneğin, taşınmaz 15.05.2011 tarihinde satın alınmış ise 31.12.2011 tarihine kadar, 15.11.2011 tarihinde satın alınmış ise satın alma tarihinden itibaren üç ay içinde yani 15.02.2012 tarihine kadar satın alan tarafından ilgili belediyeye emlak vergisi bildirimi verilmesi, her iki durumda da emlak vergisi mükellefiyetinin 2012 yılından itibaren başlaması gerekir.

220 Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca. Söz konusu bu maddenin son fıkrası uyarınca, Tapu daireleri devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildireceklerdir.

221 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 25.09.1997 tarih ve E:1996/5438, K:1997/2746 sayılı kararı.
Bu konuda, **Yargıtay 13. Hukuk Dairesi**'nin 06.12.2007 tarih ve E:2007/14454, K:2007/14736 sayılı kararında; *satıştan sonra ortaya çıkan geçmiş döneme ait emlak vergi borcu hukuki ayıp niteliğinde olduğundan, bu borçtan satıcının sorumlu olduğuna,* karar verilmiştir.

D) Mahkeme kararı ile malikin değişmesi halinde emlak vergisi mükellefiyeti:

388. Mahkemelerin yenilik doğuran kararlarında mülkiyetin tescilden önce kazanılması söz konusu olduğundan, bir mahkeme kararıyla mülkiyetin hükmen devrine karar verilmiş olması halinde ayrıca tescil edilmesi beklenmeksizin mahkeme ilamının kesinleştiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren emlak vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

E) Cebri icra ile malikin değişmesi halinde emlak vergisi mükellefiyeti:

389. Cebri icrada satış ihalesinin kesinleşmesiyle tekemmül etmektedir. Satış işleminin kesinleşmesi tarihini takip eden bütçe yılı başında yeni malik için emlak vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

F) Zamanaşımı ile malik sıfatının kazanılması halinde emlak vergisi mükellefiyeti:

390. Zamanaşımı, bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi için geçmesi gereken hukukça öngörülmüş süre anlamına gelir.

390.1. Bir taşınmaz, Medeni Kanun'da belirtilen hükümler doğrultusunda, öngörülen şartların gerçekleşmesi ve belli bir zaman diliminin geçmesi ile mahkeme kararıyla zamanaşımına dayanarak iktisap edilebilmektedir. Zamanaşımıyla iktisap durumunda da mahkeme kararının kesinleştiği tarihi izleyen bütçe yılı itibariyle emlak vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

G) Bağışlama ile malikin değişmesi halinde emlak vergisi mükellefiyeti:

391. Borçlar Kanunu hükümlerin göre düzenlenen ve bir taşınmazın konu edildiği ***ölünceye kadar bakma*** sözleşmesinin tapu siciline tescil edilmesi ile o taşınmazın mülkiyeti ölünceye kadar bakma taahhüdünde bulunan kişiye geçmektedir. Böylece taahhütte bulunan kimse emlak vergisinin mükellefi olacak ve malik sıfatıyla bakma akdinin tamamlandığı tarihi takip eden bütçe yılı başından itibaren yükümlülüğü başlayacaktır. Ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile, bir kimse kendisini ölünceye kadar bakması şartı ile taşınmazını bir başka kimseye bağışlamaktadır. Bağış yapılan kişi, taşınmazın mülkiyetini şarta bağlı olarak kazanmakta bunun karşılığında bakma yükümlülüğü altına girmektedir (Mert vd.,1986:120).

391.1. Bu konuda bir başka bağışlama tasarrufu ***ölünceye kadar oturma şartına bağlı*** olarak yapılabilmektedir. Bu ölüme bağlı tasarrufta, kişi, ölünceye kadar kendisinin oturması şartı ile taşınmazını bağışlamış olup, taşınmazın kullanma hakkını kendi uhdesinde tuttuğu için emlak vergisi mükellefiyeti devam edecek bağış yapılan kişinin mükellefiyeti bağışlayanın ölümü sonrasında söz konusu olacaktır (Mert vd.,1986:120).

H) Kamulaştırma ile malikin değişmesi halinde emlak vergisi mükellefiyeti:

392. Kamulaştırma,[222] devlet veya kamu tüzel kişilerinin kamu yararının gerektirdiği hallerde, karşılıklarını peşin ödemek şartıyla, özel mülkiyette bulunan taşınmaz mallarının tamamına veya bir kısmına el koyması işlemidir. Kamulaştırmada özel mülkiyet konusu taşınmaz kamu yararı için malikinin rızasına bakılmaksızın idare tarafından tek taraflı bir tasarrufla iktisap edilmektedir. Kamulaştırmada emlak vergisi mükellefiyeti kamulaştırma kararının kesinleştiği tarihte başlar.[223]

393. Kamulaştırma kararının kesinleştiği tarihin saptanması önemlidir. Bu durumda satın alma usulü uygulanan durumlarda uzlaşma tutanağının imzalanması ile kamulaştırma kararı kesinleşir. Satın almanın gerçekleşmediği durumlarda İdarece asliye hukuk mahkemesinde tescil davası açılır. Mahkemece taşınmaz malikine tebligat yapılır. Malikin mahkemece yapılan tebligat gününden, kendilerine tebligat yapılamayanlarınsa tebligat yerine geçmek üzere mahkemece gazete ile yapılan ilan tarihinden itibaren otuz gün içinde, kamulaştırma işlemine karşı idari yargıda iptal ve maddi hatalara karşı da adli yargıda düzeltim davası açma hakkı vardır. Bu süre içerisinde, kamulaştırma işlemine karşı idari yargıda iptal davası açanların, dava açtıklarını ve yürütmenin durdurulması kararı aldıklarını belgelendirmedikleri takdirde, kamulaştırma işlemi kesinleşecektir. Dava açılmış ve yürütmeyi durdurma kararı verilmişse kamulaştırma işlemi kesinleşmez. Mahkemece iptal kararı verilirse kamulaştırma işlemi iptal olur. Dava reddedilirse, karar tarihi kamulaştırmanın kesinleşme tarihidir.

---

222 Kamulaştırma, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu ile düzenlenmiştir. Kamulaştırma, Tapu Siciline şerh verilmesi veya mülkiyetin nakli olmak üzere iki şekilde yansır. Kamulaştırma işlemi taşınmazın tamamı veya kısmı için yapılabilir.

Şerh verilmesi iki kısımda mütalaa edilir: *Geçici Şerh:* Kanun'un 7'nci maddesi gereği ilgili kamu tüzel kişiliği tarafından kamu yararı kararı alınmasından sonra Tapu Siciline bildirilir, buna istinaden Tapu Sicil Müdürlüğünce de Tapu Kütüğü'nün beyanlar hanesinde belirtme yapılır. Bu şerh tasarruflarına engel değildir. *Kesin Şerh:* kanununun 31/b maddesi gereği kurumca bildirilmesini müteakip şerhler sütunun da Tapu Sicili'ne belirtmesi yapılır. Bu şerh taşınmazın devir ferağ ve temlikini yasaklar.

Mülkiyetin nakli de iki şekilde gözükür: *Rızai Ferağ;* Satın alma usulüne göre; malik veya yetkili temsilcisi tarafından idare adına tapuda ferağ verilmesi durumunda taşınmaz idare adına tescil edilir. *Mahkeme kararı ile (hükmen) tescil*; malikin rızaen ferağ vermemesi halinde mahkemenin vereceği karara istinaden tescil yapılır.

223 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 30.01.1985 tarih ve E:1984/1610, K:1985/178 sayılı kararı; *vergi değerini tadil eden sebeplerin var olup olmadığı hususu ile kamulaştırma kararının tebliğ tarihi araştırılarak karar verilmesi gerekeceği* yönündedir.

394. Kamulaştırma ile taşınmaz malikinin mükellefiyeti sona ermektedir. Taşınmazın mülkiyetinin kamu kurumuna geçmesi neticesinde, taşınmaz daimi muafiyet kapsamında bir taşınmaz değilse kamulaştırmayı yapan İdarenin bildirimde bulunma zorunluluğu vardır. Bu durumda bildirim verilmemişse eski malikin mükellefiyeti, bu konuda eski malikin yapacağı bildirim üzerine ya da bu konunun belediyece öğrenilmesi üzerine kesinleşme tarihi esas alınarak sonlandırılacaktır.

394.1. Kamulaştırmadan vazgeçilmesi ya da kamulaştırmanın Mahkemece iptal edilmesi halinde, kamulaştırmaya konu taşınmazın eski sahibi adına iadesi ve onun adına tescil edilmesi ile bu tescil tarihini izleyen bütçe yılından itibaren eski malik yeniden emlak vergisi mükellefi olacaktır.

394.2. Bir arsa veya arazinin bir kısmının kamulaştırılması halinde de ifraz edildiği kabul edilmektedir. Arsa veya arazinin bir kısmının kamulaştırılması halinde, bu kamulaştırma ifraz hükmünde olduğu için de kamulaştırmadan geriye kalan kısım için ayrıca bildirim verilmesi gerekir.

I) İşgal ile malik sıfatının kazanılması halinde emlak vergisi mükellefiyeti:

395. İşgal ile bir kimse maliki bulunmayan bir taşınmazda malik olmak arzusu ile zilyetliğini kurmakta ve taşınmazın mülkiyetini tescilden önce aslen kazanmakta olduğundan, maliklik sıfatının kazanıldığı hukuki durumun tekemmülü ya da kanuni sürenin dolduğu tarihi takip eden bütçe yılı itibariyle emlak vergisi mükellefiyeti oluşacaktır.

3.1.6.2.2. İntifa Hakkı Tesisi, Değişmesi veya Sona Erdirilmesi ile Taşınmaz Mükellefinin Değişmesi ve Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması

396. İlk kez intifa hakkı tesis edilmesi durumunda daha önce mükellef olan malik yerine artık intifa hakkı sahibi mükellef olacaktır. İntifa hakkı tesisinde malikin emlak vergi mükellefiyeti sona erecektir.

397. Üzerinde intifa hakkı bulanan bir binada intifa hakkı devam ettiği sürece, mülkiyet sahibi değişecek olsa bile, intifa hakkı sahibi emlak vergisi mükellefi olmaya devam edecek, mükellef değişmeyecektir.

398. Var olan bir intifa hakkının sona ermesi durumunda şayet yeni bir intifa hakkı tesis edilmemiş ise o zaman malik yeni mükellef olacaktır. Eğer yeni bir intifa hakkı tesis edilecek olursa bu durumda yeni intifa hakkı sahibi mükellef olacaktır.

399. Yeni bir intifa hakkı tesisi veya tesis edilen intifa hakkının sona erdirilmesi durumunda emlak vergisi mükellefinin değişmesi için intifa hakkı ile ilgili bu durumun mutlaka tapu siciline tescil edilmesi gerekmektedir. İntifa hakkı tesis edildiğinde bu durumun tapuya tescil edilmemesi halinde malikin

vergi mükellefiyeti devam edecektir. Yine sona erdirilen intifa hakkının tapu sicilindeki tescilinin değiştirilmemesi halinde de intifa hakkı sahibinin mükellefiyeti devam edecektir.

3.1.6.2.3. Malik Gibi Tasarrufta Bulunma Durumunun Değişmesi ile Taşınmaz Mükellefinin Değişmesi ve Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Değişmesi

400. Emlak Vergisi Kanunu gereğince, taşınmaz maliki ve intifa hakkı sahibi bulunmaması halinde emlak vergisinin mükellefi, taşınmazı malik gibi tasarruf eden kişi olacaktır. Bu durum tapu kayıtlarında malikin kim olduğunun anlaşılamadığı durumlarda özellikle anlamlı olup, vergiyi güvence altına almak bakımından getirilmiş bir hükümdür. Malik gibi tasarrufta bulunan kimseler, malik yahut intifa hakkı sahibi olmadıklarını iddia ederek emlak vergisi yükümlülüğünden kurtulamayacaklardır.

401. Malik gibi tasarrufta bulunan kimseler, örneğin, tapuda hiçbir kimsenin adına tescil edilmemiş olan ve intifa hakkı sahibi de bulunmayan taşınmazları; ya da, tapu sicilinden maliki kim olduğu belli olmayan veya gaipliğine karar verilmiş bir kimse adına kayıtlı bulunan taşınmazları, malik gibi tasarruf edenler taşınmaz kendi adına tescil edilmeden önce de Emlak Vergisi Mükellefi sayılmaktadır.

402. Başkasının arsa ya da arazisi üzerinde bina yapılması hali de malik gibi tasarrufta bulunmaya örnektir. Özellikle büyükşehirlerde gecekondu olarak adlandırılan bu gibi durumlarda, kamu arazileri veya özel kişilerin arazileri üzerinde onların rızası ile veya rızası olmadan inşaat yapılması durumu yaygın olarak görülmektedir. Bu durumda emlak vergisi mükellefi malik gibi tasarrufta bulunan inşaat sahibi, bir başka ifadeyle gecekondu sahibi olup bina vergisinin bu kişiler tarafından ödenmesi yasa gereğidir.[224]

403. İşgal halinde de işgalci, söz konusu taşınmazın mülkiyetini malik gibi tasarruf eden sıfatıyla kullanmakta olup bu sıfatını gereğince emlak vergisi mükellefi olacaktır. Yani işgal ile malik sıfatının kazanılmasından önce de malik gibi tasarruf eden sıfatıyla emlak vergisi mükellefi olunması mümkündür. Nitekim işgal bir kimsenin, maliki bulunmayan bir taşınmazda malik olmak arzusu ile zilyetliğini kurması olarak tanımlanmaktadır.

404. Maliki veya intifa hakkı sahibi olmayan taşınmazlarda, malik gibi tasarruf eden kişi olması halinde emlak vergisi mükellefiyeti doğacaktır. Yine, başkasının ya da hazine arazisine bina yapan kişi de bu bina için malik sıfatıyla

---

224 Bu konuda *Başkalarının Arsa veya Arazileri Üzerinde Yapılan Binalarda (Gecekondularda) Emlak Vergisinden Sorumluluk* kısmında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

tasarruf eden vasfından dolayı vergi mükellefi olur.[225] Binanın mütemmimi olan arsa ve arazi varsa bunlar da mükellefiyete dâhildir. Ancak, asıl malikin binanın mütemmimi olmayan arsa veya arazi nedeniyle mükellefiyeti de devam etmektedir (Öncel v.d.,2010:362). Hazine arazisi üzerinde yapılan binalarda, hazine arazileri emlak vergisinden zaten muaf oldukları için ayrıca arazi vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Başka kişilerin arsa veya arazileri üzerinde yapılan binalarda ise, bina sahibi malik gibi tasarruf eden sıfatıyla bina vergisi mükellefi olurken, bu durumda arsa veya arazi malikinin emlak vergisi mükellefiyeti ise devam edecektir. Nitekim bu konuya ilişkin, Danıştay tarafından özetle, "*üzerinde üçüncü şahıslar tarafından yapılmış gecekondu bulunsa da, arsa malikinin Emlak (Arazi) Vergisi mükellefiyeti devam eder*" kararı verilmiş bulunmaktadır. [226]

405. Malik gibi tasarrufta bulunma durumunun oluşması veya malik gibi tasarrufta bulunanın değişmesi durumunda, bu değişikliklerin oluştuğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren yeni bir emlak vergisi mükellefiyeti başlar.

3.1.6.3 Araziden Bir Kısmının Kamulaştırılması

406. Fıkra metninde, *araziden bir kısmının istimlâk edilmesinin de ifraz hükmünde olduğu* belirtilmektedir. Kamulaştırma neticesinde, taşınmaz üzerinde hukuki bir tasarruf gerçekleşmekte, taşınmazın değer, miktar ve niteliği değişmektedir.

407. Arazinin bir kısmının kamulaştırılması halinde, kamulaştırma ile arazi üzerindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihi yani kamulaştırma kararının kesinleştiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren yeni bir emlak vergisi mükellefiyeti başlar. Kamulaştırılan kısımla ilgili olarak, kamulaştırma yapan kurumun emlak vergisi mükellefiyeti başlayacak olup, taşınmazı kamulaştırılan kişilerin ise vergi mükellefiyeti sona erecektir. Kamulaştırmada kamulaştırma yapan kurum adına tapuda tescil yapılması şart olmayıp kamulaştırma kararının kesinleşmesi ile eski maliklerin vergi mükellefiyeti sona erecektir.

408. Kamulaştırmadan arta kalan kısmın niteliğinde değişiklik olacağı, taşınmazın vasfının değişeceği dolayısıyla bu kısım için de yeni bir mükellefiyet söz konusu olacaktır.

409. Kısacası, bir kısmı kamulaştırılan taşınmazlar, kamulaştırma yapan idare ile taşınmaz sahibi arasında hukuken bölüşülmüş gibi değerlendirilerek,

---

225 Örneğin, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 10.04.1991 tarih ve E:1990/1523, K:1991/1392 sayılı kararında özetle; *Hazine arazisine bina inşa edip kullanan, hazineye ecrimisil ödese de, ayrıca emlak vergisi vermek zorunda olduğu*, belirtilmektedir.

226 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 12.02.1976 tarih ve E:1975/2226, K:1976/433 sayılı kararı.

ifraza ilişkin hükümlere tabi olarak emlak vergisi mükellefiyeti ve bildirim hususları değerlendirilecektir. [227]

3.1.7. Müteaddit Arsa veya Arazinin ya da Binanın Bütün Hisselerinin Birleştirilmesi

410. Kanun'un, 33'üncü maddesinin 7'inci fıkrasında; müteaddit (birden fazla) arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisselere ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi vergi değerini tadil eden (değiştiren) sebepler arasında sayılmaktadır.

3.1.7.1. Birden Çok Hisseye Ayrılmış Bir Binanın Bütün Hisselerinin Birleştirilmesi

411. Paylı veya elbirliği halinde mülkiyetle (devre mülk hakkından oluşan mülkiyette dahil olmak üzere) malik olunan bir binanın bütün mülkiyetinin bir malikte toplanması ve bu durumun tapuya tescil edilmesi ile vergi değerinin ve dolaysıyla bina vergisi mükellefinin değişeceği öngörülmüştür.

412. Kanuna göre, müteaddit hisselere ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi durumunda bu birleştirmenin gerçekleştiği tarihi izleyen bütçe yılından itibaren mükellefiyet değişmiş olmaktadır.

3.1.7.2. Birden Çok Arsa veya Arazinin Tek Bir Arsa veya Arazi Haline Dönüştürülmesi

413. Birden çok arsa veya arazinin tek bir arsa veya arazi haline dönüştürülmesi tevhid (birleştirme) işlemidir. Birbirine bitişik olan bir veya daha fazla sayıda parselin birleştirilerek tek parsel haline dönüştürülmesi mümkündür. İfrazda olduğu gibi tevhid işleminin yapılabilmesi için de imar planının olması şarttır. İmar Kanunu'nun 16'ncı maddesine göre, belediye ve mücavir alan hudutları içindeki gayrimenkullerin re'sen veya müracaat üzerine tevhidi belediye encümeninin onayı ile mümkündür.

414. Birden çok arsa veya arazinin tek bir arsa veya arazi haline dönüştürülmesinde de vergi değeri değişeceğinden önceki mükellefiyetler sona erdirilirken tek bir arazi veya arsa haline dönüştürülmüş bulunan taşınmaz için yeni bir arsa veya arazi vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

415. Arsa veya araziler gerek imar planları ve gerekse kullanım yararları bakımından birleştirilerek tek arsa veya araziye dönüştürülebilmekte olup bu birleştirmenin hukuken geçerli olması için, bir başka ifadeyle emlak vergisi bakımından geçerli bir birleştirme işleminden bahsedilebilmesi için, birleştirme işleminin tapuya tescil edilmesi gerekmektedir. Birleştirme iş-

---

227 Kamulaştırmada emlak vergisine ilişkin daha detaylı açıklamalar *Kamulaştırmada Emlak Vergisinden Sorumluluk* başlığı altında yer almaktadır.

lemlerinde vergi mükellefi açısından da kısmen ya da tamamen değişiklik olabilmektedir.

416. Birleştirilen arsa veya arazilerin artık tek bir arsa veya arazi olarak bildirimde bulunulması gerekmektedir. Eğer bu birleşen arsa veya arazilerin maliki tek bir kişi ise tek bildirim verilmesi gereklidir. Birleşen arsa veya arazilerin maliki birden fazla ise her bir malik kendi hissesi bakımından bildirimde bulunabileceği gibi, malikler birlikte de bildirim verebilirler.

417. Birleştirilen arsa ve araziler için yalnızca birleşik arsa ve arazi için emlak vergisi mükellefiyeti oluşmakta, birleşiklik öncesi ayrı ayrı durumları için söz konusu olan mükellefiyet birleşme ile sona ermektedir.

418. Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi durumunda, bu değişikliğin gerçekleştiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren yeni bir arazi vergisi mükellefiyeti başlar.

3.2. Muafiyetin Sukut Etmesi (Sona Ermesi) ile Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması

419. Emlak Vergisi Kanunu, *muafiyetlerin sona ermesi halinde* emlak vergisi mükellefinin başlaması konusunda bina ve arazi (veya arsa) vergisiyle ilgili ortak hükümler getirilmiştir.

420. Muafiyet, kanuna göre emlak vergisini doğuran bir olay olmakla birlikte, yine kanunlarla bazı gerçek veya tüzel kişilerin veya bazı taşınmazların vergilendirme dışı bırakılmasıdır. Muafiyet için kanunda muafiyet şartları belirlenmiştir. Bu şartların ortadan kalkması halinde muafiyette sona erecektir. İşte bu muafiyet şartlarının ortadan kalkması ve dolaysıyla muafiyetin sona ermesiyle emlak vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

421. Muafiyeti sona erdiren durumun gerçekleşme tarihini takip eden bütçe yılından itibaren mükellefiyet başlar. Kanun tarafından hem daimi hem de geçici muafiyetler bazı şart ve sürelere bağlanmış olup bu şartların gerçekleşmesi ve sürelerin dolması halinde emlak vergisi mükellefiyeti takip eden bütçe yılı itibariyle başlayacaktır.

422. Muafiyetin ortadan kalktığı ve mükellefiyetin başladığı durumlarda mükellefler tarafından belediyeye bildirimde bulunulması gerekmektedir.

423. Muafiyetlerle ilgili hükümler Emlak Vergisi Kanunu'nun 14 ve 15'inci maddelerinde ve çeşitli özel kanun hükümlerinde yer almakta olup konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar, *ilgili bölümde* açıklanmaktadır.

3.3. Dört Yılda Bir Yapılan Takdir İşlemleriyle Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması

424. Emlak Vergisi Kanunu, *dört yılda bir yapılan takdir işlemleriyle* emlak vergisi mükellefiyetinin başlaması konusunda bina ve arazi (veya arsa) vergileriyle

ilgili ortak hükümler getirilmiştir. Her dört yılda bir yasal olarak yapılması gereken takdir işlemlerinin yapılmasını takip eden bütçe yılından itibaren emlak vergisi mükellefiyeti başlar.

425. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, mükerrer 49'uncu maddesinin (b) fıkrasında, takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde metrekare birim değer tespitini dört yılda bir takdir edecekleri hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca asgari ölçüde metrekare birim değer takdirleri son olarak 2010 yılından geçerli olmak üzere 2009 yılında yapılmış bulunmaktadır. Bir sonraki takdir ise 2013 yılında yapılacak ve bu değerler 2014 yılından itibaren uygulanacaktır.

426. Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin olarak dört yılda bir defa olmak üzere takdir yaptıkları hallerde, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında verginin tarhı yapılır. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılacak ve mükellefe bir yazı ile bildirilecektir.[228]

3.4. Bir Yörede Bina veya Arazinin Değerlerinde %25'i Aşan Oranda Artma veya Eksiltme Olması ile Emlak Vergisi Mükellefiyetinin Başlaması

427. Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin 8'inci fıkrası hükmü gereğince, herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25 i aşan oranda artma veya eksiltme olması durumu vergi değerini değiştiren sebeplerden biridir. Bu durum hem binalar için hem de arsa veya araziler için vergi değerinin değişmesi sonucunu doğuran, bina vergisi ve arazi vergisi için ortak bir hükümdür.

428. Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazi değerlerinde %25 i aşan oranda artma veya eksiltme olması durumunda, yine Emlak Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin (a) fıkrası hükmü gereğince, bu artma veya eksilme olması durumuna bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren yeniden emlak vergisi mükellefiyeti başlamaktadır.

429. Konuya ilişkin olarak 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde: "Gerçekten, özellikle merkezi ve mahalli kamu kuruluşları tarafından gerçekleştirilen geniş kapsamlı yatırımlar, şehirleşmenin gelişmesi ve diğer sebeplerle bu bölgedeki arazi, arsa ve binaların vergi değerinde % 25'i aşan ölçüde artış veya diğer sebeplerle aynı ölçüde devamlılık gösteren

228 Bu konunun ayrıntılı açıklaması *Emlak Vergisinin Matrahı* bölümünde yer almaktadır. Ayrıca *Tarh ve Tahakkuk* bölümüne de bakılmalıdır.

eksilme olduğu takdirde Maliye Bakanlığı bu bölge mükelleflerini topluca mevzii beyana davet edecek ve vergileme, yeni beyan edilecek vergi değerleri üzerinden yapılacaktır" ifadesine yer verilmektedir. Emlak vergisinde beyan usulü 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 7/b maddesiyle 09.04.2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olduğundan, artık mükelleflerin beyana davet edilmesi ve vergi değerinin mükellefçe beyan edilen değer olduğu kabul edilerek bu beyan üzerine tarhiyat yapılması mümkün değildir. Böyle bir durumun gerçekleşmesi halinde Maliye Bakanlığı'nın ilanı üzerine oluşacak takdir komisyonunca arsalara ve araziye ait asgari ölçüde metrekare birim değerini takdir edecek ve belediyece verginin tarhı bu değerler üzerinden yapılacaktır.[229]

4. Emlak Vergisinde Mükellefiyetin Sona Ermesi

430. Emlak vergisi mükellefiyetinin sona ermesi ile ilgili olarak Emlak Vergisi Kanunu, *Bina Vergisi* ve *Arazi Vergisi* ayrımına giderek, binaların emlak vergileri için ayrı, arazi ve arsaların emlak vergileri için ayrı maddelerde düzenleme yapmıştır. Binaların emlak vergileriyle ilgili mükellefiyetin ne zaman başlayacağı ve sona ereceği, Kanun'un *"Bina Vergisi"* başlıklı "*Birinci Kısım"*da yer alan, *"Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi"* başlıklı 9'uncu maddesinin son iki fıkrasında; arsa ve arazilerin emlak vergileriyle ilgili mükellefiyetin ne zaman başlayacağı ve sona ereceği ise, Kanun'un *"Arazi Vergisi"* başlıklı *"İkinci Kısım"*da yer alan, *"Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi"* başlıklı 19'uncu maddesinin son dört fıkrasında belirtmiştir.

431. Mezkûr maddelerde emlak vergisi mükellefiyetinin başlamasına ilişkin hükümlerde öngörülen vergi değerini değiştiren sebeplerin ortaya çıkması ile emlak vergisi mükellefiyetinin başlaması durumlarında, daha önceki mükellefiyetin sona ermesi söz konusu olabilmektedir.

4.1. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Sona Ermesi

432. Emlak Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin son iki fıkrasında b*inalarda vergi mükellefiyetinin sona ermesi* ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Söz konusu fıkralarda:

---

229 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 18.04.1977 tarih ve E:1975/2331, K:1977/1382 sayılı kararı özetle; *bina ve arazilerin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olmaması nedeniyle, Maliye Bakanlığınca beyana davet yapılmadan verilen emlak vergisi beyannamesinin kabul edilmemesinde, yasaya aykırılık olmadığı,* yönündedir. Bu kararı, beyan siteminin kaldırılmış olması nedeniyle Maliye Bakanlığı'nın ilanı üzerine oluşacak takdir komisyonu olmaksızın belediyelerce bu sebepten dolayı yeni bildirimlerin alınamayacağı veya yeni değerler oluşturarak vergi tarhı yapılamayacağı şeklinde anlamak gereklidir.

"Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vukubulduğu tarihi takibeden taksitten itibaren sona erer.

Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binaların vergileri, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, bu olayların vukua geldiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren, bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz"

hükümleri yer almaktadır.

433. Bu düzenleme ile Bina Vergisi mükellefiyetinin sona ermesi hususunda üç farklı durum belirlenmiştir. Bu durumlar:

1) Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen binalardan dolayı bina vergi mükellefiyetinin sona ermesi;
2) Vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan binalardan dolayı emlak vergisi mükellefiyetinin sona ermesi;
3) Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binalardan dolayı emlak vergisi ödeme mükellefiyetinin sona ermesi,

olarak sıralanabilir.

433.1. İlk durumda Bina Vergisi mükellefiyeti sona erip Arazi Vergisi mükellefiyeti başlamaktadır. İkinci ve üçüncü durumda ise binaların emlak verisinin sona ermesinin yanı sıra arsalar için de emlak vergisi mükellefiyeti sona ermektedir.

434. Ayrıca 9'uncu maddenin son iki fıkrasında belirtilen bina vergisini sona erdiren söz konusu hususlardan başka, aynı maddenin bina vergisinin başlamasına ilişkin ilk fıkrasında öngörülen, özellikle, vergi değerini değiştiren sebeplerin[230] ortaya çıkması ile emlak vergisi mükellefiyetinin başlaması durumlarında da, önceki bina vergisi mükellefiyetinin sona ermesi söz konusu olabilmektedir. Bir başka ifadeyle yeni bir bina vergisi mükellefiyeti, var olan bir bina vergisi mükellefiyetini sona erdiren bir sebep olabilmektedir.

435. Bu bağlamda, öncelikle yeni bir emlak vergisinin başlaması sebebiyle bina vergisinin sona ermesi konusu üzerinde durulması, ardından maddenin son iki fıkrasında belirtilen bina vergisini sona erdiren durumların açıklanması yerinde olacaktır.

---

230 Vergi değerini değiştiren sebepler, Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinde sayılmış olup bu konu *Mükellefiyetin Başlaması* başlığı altında ayrıntısıyla incelenmiş bulunmaktadır.

4.1.1. Yeni Bir Emlak Vergisinin Başlaması Nedeniyle Bina Vergisinin Sona Ermesi

436. Vergi değerini değiştiren sebeplerden sayılan, bir binanın mütemmimi durumunda olan arsa veya arazinin mütemmimlik durumundan çıkması halinde söz konusu mütemmimlik durumundan çıkan bölüm için bina vergisi mükellefiyeti sona erecektir. Dolayısıyla bir binanın mütemmimi olan arsa veya arazinin mütemmimlik vasfını yitirmesi hali bina vergisini sona erdiren sebeplerden biri olarak değerlendirilebilir.

437. Bir binanın taksim, ifrazı, bir kısmının kamulaştırılması veya mükellefinin değişmesi halinde de bina vergisi mükellefiyetinin sona ermesinden söz edilebilir. Ancak buradaki sona erme taşınmazın bina vergisinin sona ermesi değil de yeni mükellefiyetlerin başlaması sebebiyle daha önceki mükellefiyetinin sona ermesi şeklindedir. Yine müteaddit hisselere ayrılmış bir binanın hisselerinin birleştirilmesi halinde de benzer bir durum ortaya çıkmaktadır. Hisselerin birleştirilmesi ile, her bir hisse üzerindeki mevcut bina vergisi mükellefiyeti sona ererek, binanın hisseleri birleştirilmiş yeni durumuna göre yeniden bina vergisi başlayacaktır.

4.1.2. Yanma, Yıkılma, Tamamen Kullanılmaz Hale Gelme İle Mükellefiyetin Sona Ermesi

438. Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer. Bunun için takip eden bütçe yılı başlangıcının beklenmesine gerek bulunmamaktadır. Burada önemli nokta takip eden taksit süresinin başlayıp başlamadığı hususudur. Kanuna göre, bu durumlarda mükellefiyet yıl içinde sona erdiğinden mükellefiyeti sona erdiren olayın vuku bulduğu tarihi izleyen taksitler ortadan kalkacak ve bunlar için bina vergisi ödemesi yapılmayacaktır. Şayet ödeme yapılmış ise bu ödemelerin, iadesi talep edilebilecektir.

439. Kanun hükmü, bu tür olayların hangi sebeple oluştuğuna dair bir kayıt koymadığından, olayın vuku sebebinin, doğal afetlerden kaynaklanmasının, dış etkenlere bağlı olmasının ya da mükellef tarafından bizzat ve hatta iradesi ile sebep olunmasının, bina vergisinin sona ermesi bakımından, bir önemi bulunmamaktadır. Olayın vuku bulması mükellefiyetin kalkması için yeterlidir. Zira yasanın öngördüğü durum, binanın bina vasfının yitirmesi ve taşınmazın, arsa ya da arazi haline dönüşmesidir.

440. Yine kanun maddesinde dikkat edilmesi gereken bir hususu da, "*tamamen kullanılmaz hale gelme*" ifadesi oluşturmaktadır. Zira bu ifadeye göre, kısmen yanan, yıkılan, kullanılmaz hale gelen binalar için mükellefiyet sona ermemektedir. Ancak bu durumlarda diğer bölümlerde de açıkladığımız üze-

re vergi değerini değiştiren bir olay[231] söz konusu olmaktadır. Dolaysıyla, vergi değerini değiştiren olayların mükellefiyete etkisinin takip eden bütçe yılından itibaren olduğu hükmü dikkate alınarak, kısmen yanma-yıkılma-kullanılmaz hale gelme durumunda mükellefiyet yıl sonuna kadar devam edecektir.

441. Yanan, yıkılan, kullanılmaz hale gelen binaların bina vergisi mükellefiyeti takip eden taksitten itibaren sona ermekle birlikte, bu tür durumlarda söz konusu binalar arsa veya arazi vasfı kanacağından takip eden bütçe yılından itibaren arsa veya arazi vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.[232] Nitekim bu husus 6 No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, *binanın yanması, yıkılması dolayısıyla bina vergisi mükellefiyeti bu şekilde sona erecekse de söz konusu binalar arsa vasfını kazandıklarından bunlar için, Kanun'un 19, 23 ve 33'üncü maddeleri gereğince arazi vergisi mükellefiyetinin doğacağı tabiidir*, denilerek açıklığa kavuşturulmuştur.

4.1.3. Muafiyet Şartlarının Kazanılması ile Mükellefiyetin Sona Ermesi

442. Emlak Vergisi Kanunu'nda, geçici ve daimi olmak üzere iki çeşit muafiyet söz konusu olup, bir bina için muafiyetten yararlanmak bazı niteliklerin kazanılmasına bağlı bulunmaktadır. Muafiyet ile binalar, Bina Vergisinden muaf hale dönüşmektedir.[233]

443. Kanun'da yer alan bu hüküm ile, bir binanın muafiyet için gereken şartları kazanması halinde, bu şartları kazandığı tarihi takip eden taksitten itibaren emlak vergisi mükellefiyetinin ortadan kalkması söz konusu olmaktadır. Bunun için takip eden bütçe yılı başlangıcının beklenmesine gerek bulunmamaktadır. Takip eden taksit süresinin başlayıp başlamadığı hususu bu noktada önem kazanmaktadır. Muafiyet şartlarının kazanılması halinin gerçekleşmesi tarihinde süresi gelen taksitler ödenecek ancak henüz süresi gelmemiş olan taksitler ortadan kalkacak ve bina vergisi ödenmeyecektir. Ödenmemesi gerektiği halde ödenen taksitlerin iadesi talep edilebilecektir.

444. Muafiyet şartlarını kazanan binalar için kanun, emlak vergisi mükelleflerine bildirim zorunluluğu yüklememiştir. Belediye tarafından bu durumun öğrenilmesinden itibaren muafiyet şartlarını kazandıran olayların gerçekleştiği tarihten itibaren izleyen taksitler için bina vergisi re'sen terkin edilecektir.

---

231 Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesi uyarınca.

232 Emlak Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesi gereğince; *deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların vukua geldiği tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz.*

233 Muafiyet şartları ve bu şartların kazanılması ile ilgili değerlendirmeler ayrı bir bölüm olarak ele alınmaktadır.

445. Muafiyet şartlarının kazanılmasının bir diğer hali de taşınmazın emlak vergisinden muaf olan kişiye satılması veya muaf olan bir kamu idaresince kamulaştırılmasıdır. Satılan taşınmaz nedeni ile mükellefiyet, bu olayın vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erecektir.[234]

4.1.4. Yasaklama ile Mükellefiyetin (Ödemenin) Sona Ermesi

446. Kanun'un 9'uncu maddesinin son fıkrasında, *oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binaların* vergilerinin alınmayacağı hükmü getirilmiştir. Bu hükme göre vergi ödeme yükümlülüğü ortadan kalkmaktadır. Bu tür binaların vergileri, bu durumun, mükelleflerce ilgili belediyeye bildirilmesi veya belediye tarafından re'sen tespit edilmesi üzerine, bu olayların vukua geldiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren ve bu haller devam ettiği sürece alınmayacaktır.[235]

447. Belediye tarafından, bu tür binalar için tahakkuk ettirilen vergiler, yasaklama kararına dayanılarak, yasaklama kararını takip eden taksitten itibaren bu yasaklama kararı devam ettiği sürece terkin edilecektir. Yasağın ortadan kalkması halinde ise, yasağın kalktığı tarihi izleyen taksitten itibaren yeniden bina vergisi ödemesine başlanacaktır.[236]

448. Son günlerde ülkemiz gündeminde bulunan depreme karşı dayanıklılık bakımından oturmaya elverişli olmadığı tespit edilerek kullanımı yasaklanan binalar açısından böyle bir durumun varlığından söz edilebilecektir.

449. Yasaklama devam ettiği sürece bu tür binalardan vergi alınmayacaktır. Bu

---

234 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.03.1990 tarih ve E.1988/3345, K:1990/1051 sayılı kararı.

235 Kanun'un 9'uncu maddesi son fıkrasında yer alan bu hüküm ile oturulması ve kullanılması yasaklanmış binalardan yasaklama devam ettiği sürece vergi alınmaması öngörülmüş olup konunun Kanun'un 30'uncu maddesinde yer alan kısıtlılık hükümleri ile arasında önemli bir fark bulunmaktadır. Kısıtlılıkta, binaların tasarrufu kısıtlanmaktadır. Herhangi bir oturma ve kullanma yasağı getirilmemekte sadece ilave inşaat ve esaslı değişiklik yapılmasına izin verilmemektedir. Kısıtlılıkta, emlak vergisi ödeme yükümlülüğü tamamen ortadan kaldırılmamakta, verginin 1/10'unun tahsil edilmesi, 9/10'unun ise tecil edilmesi hükme bağlanmaktadır. Oysa oturma ve kullanımın yasaklanmasında emlak vergisi takip eden taksitten itibaren terkin edilmektedir. İki konunun birbirinden ayrıştırılması uygulama bakımından önem taşımaktadır.

236 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 11.07.2001 tarih ve 38255 sayılı **özelge**sinde bu hususlarla da ilgili olarak açıklamalar mevcuttur. **Özelge**de: *Emlak vergisi uygulamasında da 17 Ağustos 1999 tarihinde meydana gelen depremde orta hasarlı hale gelen, dolayısıyla takviye edilmeksizin ve güçlendirme yapılmaksızın kullanılması sakıncalı olan binaların da kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binalar olarak değerlendirilerek, bu durumların meydana geldiği tarihten sonra gelen taksitlerden itibaren vergilerinin, bu durumun devam ettiği sürece alınmaması gerekmektedir. Söz konusu orta hasarlı binaların daha sonra gerekli takviye ve güçlendirme yapılmak suretiyle kullanılacak duruma gelmesi halinde ise bu tarihten itibaren bina vergisi taksitlerinin ödeneceği tabiidir*, ifadeleri yer almaktadır.

tür binaların oturulmaya ya da kullanılmaya devam ediliyor olması, yani mükelleflerin yasağa rağmen binaları kullanmaları, bu hükmü değiştirmeyecektir. Zira kanun hükmü binaya ilişkin olup mükellef davranışlarından bağımsızdır. Verginin alınabilmesi yasaklamanın ortadan kalkmasına bağlıdır.

450. Kanun, emlak vergisi mükelleflerine, yasaklama durumunun belediyeye bildirilmesinde, bildirim zorunluluğu yüklememiştir. Belediyece bu durumun öğrenilmesinden itibaren yasaklama kararı tarihinden itibaren izleyen taksitler için bina vergisi re'sen terkin edilecektir.

4.2. Arazi veya Arsa Vergisinde Mükellefiyetin Sona Ermesi

451. Arazi ve arsaların emlak vergisi mükellefiyetinin sona ermesi ile ilgili olarak, Emlak Vergisi Kanunu'nun, 19'uncu maddesinin son dört fıkrasında düzenleme yapılmıştır. Söz konusu fıkralarda:

"Vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan araziden dolayı mükellefiyet, bu olayın vukubulduğu tarihi takibeden taksitten itibaren sona erer.

Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisi, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz.

Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların vukua geldiği tarihleri takibeden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz.

Üzerine bina yapılan arsanın Arazi Vergisi mükellefiyeti, inşaatın bittiği yılı takibeden bütçe yılından itibaren sona erer"

hükümleri yer almaktadır.

452. Bu düzenleme ile Arazi Vergisi mükellefiyetinin sona ermesi hususunda dört durum sayılmıştır. Bu durumlar:

1) Vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan araziden dolayı vergi mükellefiyetinin sona ermesi;
2) Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazilerin vergilerinde mükellefiyetinin sona ermesi;
3) Doğal afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergilerde mükellefiyetin sona ermesi;
4) Üzerine bina yapılan arsanın Arazi Vergisi mükellefiyetinin sona ermesi;

olarak belirlenmiş bulunmaktadır.

452.1. İlk üç halde arazi veya arsanın emlak vergisi mükellefiyeti sona ermektedir. Dördüncü durumda ise Arazi Vergisi mükellefiyeti sona ermekte ancak Bina Vergisi mükellefiyeti başlamaktadır.

453. 19'uncu maddenin son iki fıkrasında belirtilen arazi vergisini sona erdiren söz konusu bu hususlardan başka, maddenin arazi vergisinin başlamasına ilişkin ilk fıkrasında öngörülen, özellikle vergi değerini değiştiren sebeplerin ortaya çıkması ile emlak vergisi mükellefiyetinin başlaması durumlarında da, önceki arazi vergisi mükellefiyetinin sona ermesi söz konusu olabilmektedir. Bir başka ifadeyle yeni bir emlak vergisi (Bina Vergisi ya da Arazi Vergisi) mükellefiyeti, var olan bir Arazi Vergisi mükellefiyetini sona erdiren bir sebep olabilmektedir.

454. Bu bağlamda, öncelikle yeni bir emlak vergisinin başlaması sebebiyle mevcut arazi vergisinin sona ermesine dair açıklamalar yapıldıktan sonra, 9'uncu maddenin son dört fıkrasında belirtilen arazi vergisini sona erdiren durumların izah edilmesi yerinde olacaktır.

4.2.1. Yeni Bir Emlak Vergisinin Başlaması Nedeniyle Arazi Vergisinin Sona Ermesi

455. Arazi vergisi mükellefiyeti bulunan, bir arsa veya arazi üzerinde bina yapılması halinde, bir taraftan yeni bir bina vergisi mükellefiyeti oluşurken öte yandan arsa veya araziye ait arazi emlak vergisi mükellefiyeti de sona ermektedir. Bu nedenle, arsa veya arazi üzerinde bina inşa edilmesi arazi vergisini sona erdiren bir sebep olarak görülebilir. Yeni bina inşa edilmesi nedeniyle arazi vergisi mükellefiyetinin sona ermesi hususu, 9'uncu maddenin son fıkrasında da ayrıca belirtilmiş bulunmaktadır.

456. Bir binanın mütemmimi durumuna giren arsa veya araziler artık bina ile birlikte emlak vergisine tabi olacakları için, mütemmimlik durumuna giren arsa ve arazilerin arazi vergileri sona erecektir. Başka bir ifadeyle, arsa veya arazinin bina mütemmimi olması, arazi vergisini sona erdiren sebeplerden biridir.

457. Bir arsa veya arazinin taksim, ifrazı, bir kısmının kamulaştırılması veya mükellefinin değişmesi halinde üzerindeki mevcut arazi vergisi mükellefiyeti sona erecektir. Ancak yeni bir arazi vergisi mükellefiyeti başlayacağı için, esasında söz konusu taşınmazın değil, arazi vergisi mükellefinin arazi vergisi mükellefiyetinin sona ermesi durumu ortaya çıkmaktadır. Yine müteaddit arazi veya arsaların birleştirilmesi halinde de benzer bir durum ortaya çıkmakta, birleştirilen arsa veya araziler üzerindeki mevcut arazi vergisi mükellefiyeti sona ererek yeni bir biçimde yeniden başlamaktadır.

4.2.2. Muafiyet Şartlarının Kazanılması ile Mükellefiyetin Sona Ermesi

458. Vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan araziden dolayı mükellefiyet, bu olayın vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer.

459. Arsa ve araziler için emlak vergisi muafiyet şartlarının kazanılması ile mükellefiyetin sona ermesi, binalar için muafiyet şartlarının kazanılması ile mükellefiyetin sona ermesi ile aynı olduğundan bina vergisi mükellefiyetinin sona ermesi konusunda yapılan açıklamalar bu hususta da aynen geçerli olacaktır.

4.2.3. Yasaklama ile Mükellefiyetin (Ödemenin) Ortadan Kalkması

460. Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisi, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz.

461. Arsa ve arazi vergilerinde yasaklama ile ödeme mükellefiyetinin ortadan kalkması ile, bina vergileri için yasaklama ile ödeme mükellefiyetinin ortadan kalkması aynı olduğundan, bina vergileri için yasaklama ile ödeme mükellefiyetinin ortadan kalkması konusunda yapılan açıklamalar bu hususta da aynen geçerli olacaktır.

4.2.4. Doğal Afetler Sebebiyle Yanan Yıkılan Binaların Arsalarında Vergi Mükellefiyetinin Sona Ermesi

462. Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların vukua geldiği tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz.

463. Kanun hükmü, iki yıl süreyle vergi alınmamasını, deprem, su basması, yangın gibi doğal afetler sebebine bağlamış olduğundan, böyle bir doğal afet olmaksızın ortadan kalkan binaların arsaları vergiye tabi iken muaflık hükmümden istifade edemeyecektir.[237] Örneğin, yeni bir bina inşa etmek için var olan binanın yıkılması durumunda bu madde hükmü uygulanamayacaktır. Örneğimizde, bina vergisi mükellefiyeti sona ermekte ve arsa veya arazi vergisi mükellefiyeti başlamaktadır.

4.2.5. Üzerinde Bina Yapılması ile Vergi Mükellefiyetinin Sona Ermesi

464. Üzerine bina yapılan arsanın arazi vergisi mükellefiyeti, inşaatın bittiği yılı

---

237 Bu konuda **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 11.07.2001 tarih ve 38255 sayılı **özelge**sinde; *17 Ağustos 1999 tarihinde meydana gelen deprem nedeniyle yıkılan, yanan veya tamamen kullanılmaz hale gelen ve bu nedenle arsa vasfını kazanan binalar arsa olarak, orta hasarlı olup takviye ve güçlendirme yapılmak suretiyle kullanılacak binalar ile hafif hasarlı olup geçici bir süre oturulmayan binalar ise bina olarak değerlendirilmektedirler,* denilmektedir.

takip eden bütçe yılından itibaren sona erer.

465. Kanun hükmünde, inşaatın bitmesi temel kriter olarak alındığından inşaat devam ettiği sürece arsa veya arazi vergisi mükellefiyeti de devam edecektir. İnşaatın ne zaman bitmiş sayılacağına ilişkin açıklamalar *Emlak Vergisinde Bina* başlığı altında yer almaktadır.

5. Emlak Vergisi Mükellefiyeti ve Sorumluluğunda Özel Durumlar

466. Uygulamada kolaylık sağlaması bakımından, emlak vergisi mükellefiyetinde bazı özellik arz eden durumların ayrıca üzerinde durulmasında fayda bulunmaktadır. Emlak vergisi mükellefiyetinde özellik gösteren bu durumlara kısaca ve özet mahiyetinde aşağıda yer verilmektedir.

467. Emlak vergisi bakımından göz önünde bulundurulması gereken başkaca sorumluluk halleri de bulunmaktadır. Bu hususlar *Tahsilat* bölümünde *Özel Sorumluluk Halleri* kısmında incelenmektedir.

5.1. Paylı Mülkiyette Emlak Vergisinden Sorumluluk

468. Birden çok kişinin bir taşınmaza aynı anda malik olmaları durumunda, emlak vergisinden, taşınmaza paylı mülkiyetle sahip olan malikler hisseleri oranında ve kendi hissesine düşen miktardan şahsen sorumludurlar. Paylı mülkiyette müteselsil sorumluluk söz konusu değildir. Her paydaşın emlak vergisi yalnızca kendisinden istenebilir. Bir paydaşın emlak vergisinden dolayı diğer hissedarlar sorumlu tutulamaz. Kısacası, paylı mülkiyette hissedarlardan, ancak payları oranında emlak vergisi istenebilir.

5.2. Devre Mülk Mülkiyetinde Emlak Vergisinden Sorumluluk

469. 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 57'nci maddesine göre devre mülk hakkı; mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı veya bağımsız bölümden yılın belli dönemlerinde müşterek mülkiyet payına bağlı olarak istifade edilmek üzere tesis edilen bir irtifak hakkıdır. Devremülk ise, belirli devrelerde kişilerce kullanılarak belirli zaman içinde diğer halk sahiplerine devredilen mekâna denir.

470. Yine aynı Kanun'un 58'inci maddesine göre devre mülk hakkı, bağlı olduğu müşterek mülkiyet payına bağlı olarak devir ve temlik edebilmekte, mirasçılara geçmekte, devre mülk hakkının satışı, müşterek mülkiyet payının satışını ifade etmektedir.

471. Devremülkte mülkiyet, paylı mülkiyet olup devre mülk olarak malik olanların her biri emlak vergisinden, hisseleri oranında sorumludurlar. Vergi ödevleri paylı mülkiyet hükümlerinde olduğu gibi düzenlenmektedir. Bir başka

ifadeyle emlak vergisi bakımından devre mülk mülkiyetinde sorumluluk, paylı mülkiyetteki sorumluluk hükümlerine tabidir.

5.3. Emlak Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Hali

472. Vergi kanunlarında diğer vergi sorumluluklarının yanı sıra "müteselsil (zincirleme) sorumluluk" da düzenlenmiştir. Vergi hukukunda genel itibariyle müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı; kamu alacağını güvence altına almaktır. Vergi hukukunda, müteselsil sorumluluk esas itibariyle vergi borcuna ilişkindir (Gündoğdu,2005:285).

473. Müteselsil sorumluluk, bir vergi borcu ile ilgili olarak aynı anda birden fazla kişinin sorumlu[238] olması anlamına gelmektedir (Akın,2011). "Zincirleme sorumluluk", "müteselsil borçluluk", "zincirleme borçluluk" şeklinde de ifade edilmekte olan müteselsil sorumluluk, müteselsil borç doğuran hukuki bir durumdur (Gündoğdu,2005:285).

474. Müteselsil borç, "birden çok borçlu bulunması durumunda, alacaklının, bunlardan herhangi birinden alacağının tamamının ödenmesini isteyebileceği ve borçlulardan her birinin borcun tamamından sorumlu olduğu borç" olarak tanımlanabilir (Mert vd.,1986:101). Müteselsil borçta, birden çok borçlu; borçlu sayısınca da alacak hakkı vardır. Müteselsil sorumluluk halinde, vergi idaresinin muhatap olacağı sorumlu sayısı birden fazladır, alacağın tamamı için borçlulardan birine yönelik takip yapabilir. Alacağının tamamını herhangi bir borçludan alınamazsa kalanı için diğer borçlulara başvurabilir. Müteselsil borçta, borcu ödeyen borçlu, diğer borçlulara rucü hakkına sahiptir.

475. Emlak vergisinde öngörülen müteselsil sorumluluk hallerinde vergi alacaklısı ve vergi idaresi olan Belediye, alacağının bir kısmını veya tamamını borçluların (yani mükelleflerin) herhangi birinden isteme yetkisine sahiptir (Bilici,2005:56). Emlak Vergisi Kanunu'nun 3, 13 ve 30'uncu maddelerinde müteselsil sorumlulukla ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu maddelerde, emlak vergisi mükellefleri belirlenmiştir.

476. Müteselsil borçlulukta alacaklı, alacağının tamamının veya bir kısmının karşısındaki borçlulardan dilediği birinden isteyebilmek imkânına sahip bulunduğu gibi, borçlular da alacaklıya karşı borç sona erinceye kadar hep birlikte sorumlu olmaya devam ederler.

476.1. Borçlulardan birinin borç ödemeden aciz haline düşmesinin veya iflas et-

---

238 Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesine göre "mükellef" tabiri hem vergi mükellefini hem de vergi sorumlusunu kapsamaktadır. Bu maddeye göre *vergi mükellefi*, "Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden(düşen) gerçek veya tüzelkişidir. *Vergi sorumlusu* ise, "Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."

mesinin vergi alacaklısı idare (belediye) için her hangi bir tehlikesi yoktur; zira diğer borçlulardan her biri borcun tamamını ifa etme yükümlülüğü altındadır.

476.2. Bu durumda borçlulardan, kendi payından fazla ödemede bulunanlar, bu fazlalığı diğer borçlulardan isteyebilecek, yani fazlalık oranında olmak üzere diğer borçlulara rücu edebilecektir.

477. Müteselsilen borçluluğun temel özellikleri;

a) Her borçlunun edimin tamamından sorumlu olması,

b) Alacaklının dilediği borçluya başvurabilmesi,

c) Alacaklının tatmini oranında diğer borçluların borçtan kurtulmaları,

olarak sıralanabilir.

478. Emlak vergisinde müteselsil sorumluluk hallerinin; 1) Elbirliği mülkiyette müteselsil sorumluluk ve 2) Yeni alınan taşınmazlarda, yeni malikin eski malikle birlikte müteselsil sorumluluğu olduğu söylenebilir.

478.1. Bir taşınmaza paylı (müşterek) mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükellef olurlarken; elbirliği (iştirak) halinde mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumludurlar. Bu durumda mirasçıların sorumluluğu özellik taşıdığından üzerinde ayrıca durulacaktır.

478.2. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre; devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden taşınmazı devreden ve devralan müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklı kalacaktır (Akın vd.,2011).

5.3.1. Elbirliği Mülkiyetinde Emlak Vergisinden Sorumluluk

479. Bir taşınmaza, elbirliği halinde mülkiyetle sahip olanlar o taşınmazın emlak vergisinden müteselsilen sorumludurlar.[239] Malik ile ilgili açıklamalarımızda belirttiğimiz üzere, elbirliği mülkiyetinde, taşınmaz maliklerinin ayrı ayrı her birinin mülkiyet konusu taşınmazın tamamı üzerinde hakkı olduğu göz önüne alınarak Emlak Vergisi Kanunu'nda verginin ödenmesi bakımından da müteselsil sorumluluk kuralı getirilmiştir.[240]

480. *Elbirliği halinde* mülkiyette, malikler ayrı ayrı bildirim vermiş olsalar bile, belediye maliklerin herhangi birinden emlak vergisinin tamamını isteyebilecek, borcun tamamı için, mükelleflerden her birine karşı ayrı ayrı takip ve

---

239 Emlak Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca.

240 Elbirliği mülkiyetinin söz konusu olduğu haller *Birlikte Malik Sıfatının Kazanılması: Paylı Mülkiyet ve Elbirliği Mülkiyeti* başlığı altında yer almaktadır.

tahsil işlemi yapabilecektir.[241]

5.3.2. Yeni Malikin Taşınmazın Emlak Vergisinden Sorumluluğu

481. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin son fıkrasına göre; *devir ve temliki yapılan bina, arza ve arazinin* satıştan önceki döneme ait ödenmemiş emlak vergisi borçlarından taşınmazı satan yanında taşınmazı alanın da müteselsilen sorumluluğu bulunmaktadır. Bir başka ifadeyle, taşınmazın devir ve temlikinin yapıldığı, örneğin satıldığı yıl ve geçmiş yıllara ait ödenmemiş "Emlak Vergisi"nden alıcı ve satıcı müteselsilen yani, zincirleme sorumludurlar. Yani, yeni alınan bina, arsa veya arazinin birikmiş emlak vergisi borcu, yeni sahibinden alınabilmektedir. Bir başka ifadeyle, devir (satış) ve ferağı yapılan taşınmazın devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden, taşınmazı alan ve satan birlikte sorumludur. Devralanın (satın alanın), satışı yapan mükellefe rücu hakkı her zaman saklıdır.

482. Yeni alınan gayrimenkullerde satışın yapıldığı yılın sonuna kadar; mükelleflerce, ilgili belediyeye bildirim verilmesi gerekmektedir.[242] Satışı yapılan bir taşınmazın, emlak vergisini satıldığı yıl ve daha önceki emlak vergisini satıcının ödemesi gerekir. Ancak bunları satıcı ödememiş ise satıştan sonra alıcı da satıcı ile bu geçmiş dönem emlak vergileri için satıcı ile birlikte müteselsil sorumlu olmaktadır.

483. Taşınmaz maliki olanların emlak vergisi mükellefiyeti, mülkiyetin kazanıldığı yılı izleyen yılın başından itibaren başlayacaktır. Taşınmaz malın yeni malikinin sorumluluğu, süresinde emlak vergisi bildirimini vermek ve geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisini ödemektir. Taşınmazın eski malikinin emlak vergisi mükellefiyeti satışın yapıldığı yıl sonu itibarıyla sona erecektir. Taşınmazın eski malikinin, devir ve ferağı nedeniyle emlak vergisine ilişkin olarak herhangi bir bildirim veya bilgi verme sorumluluğu bulunmamaktadır.[243] Ancak, taşınmaz malı satanlar, satışın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara

---

241 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 14.09.1992 tarih ve E:1990/1786, K:1992/3647 sayılı; *tüzel kişiliği bulunmayan ve ortakların sorumluluğu müteselsil olmaktan başka birinci derecede ve sınırsız olan adi ortaklık adına kesilecek vergi cezalarının ortaklar adına tebliğ edilebileceği ve ortakların da kendi adlarına dava konusu edebilecekleri yönündeki* kararı elbirliği mülkiyetinde sorumluluk bakımından verilmiş bir karardır.

242 Kanun'un 33 üncü maddesinin 1-7 No' lu fıkralarında belirtilen vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hallerinde de mükellefler bu değişiklikler için aynı süre içinde bildirimde bulunacaklardır. Ancak Kanun'un 23'ncü maddesinin (b) ve (c) fıkralarında yazılı değişiklikler bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulunmuş ise bildirim verme süresi üç aydan az olmayacaktır.

243 Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca, Tapu dairelerinin devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirmekle sorumlu olduklarını da belirtmek gereklidir.

ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesi hususunda her zaman sorumludur (GİB,2011:12-13).

484. Gayrimenkul alım satımında da emlak vergisi konusu önem kazanmaktadır. Bu nedenle, gayrimenkul alanların, gayrimenkulün geçmiş yıllardaki emlak vergisinin ödenip ödenmediğini başka bir anlatımla, emlak vergisi borcunun olup olmadığını araştırmalarında yarar vardır. Taşınmaz satın alınırken esasında taşınmazın eski emlak vergisi borçları da devir alınmış olmakta, yani alıcı satın aldığı daire, büro, arsa veya arazinin kendisinden önceki döneme ait birikmiş emlak vergisi borçlarını zamlı olarak ödemek ve ödediği bu tutarlar için asıl borçlu olan satıcı adına açtığı davalar ile uğraşmak zorunda kalabilmektedir (Gençyürek,2011). Gayrimenkulü satın alan kişi, ödediği geçmiş yıl emlak vergilerini faiziyle birlikte daha sonra önceki sahibine rücu edebilir.

485. Yargı kararlarında da; Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 3239 sayılı Kanun'un 110'uncu maddesiyle değişik 8'inci fıkrasında, devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden ve devralanın müteselsilen sorumlu tutulacakları, devralanın mükellefe rücu hakkının saklı olduğu gerekçesi esas alınarak hüküm tesis edilmektedir.[244]

486. Alıcının, emlak vergisi ile ilgili olarak, taşınmazı satın aldığı bütçe yılı içinde, eğer yılın son 3 ayı içinde satın aldı ise, aldığı tarihten itibaren üç ay içinde emlak vergisi bildiriminde bulunması; satın aldığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren de emlak vergisi mükellefi olarak vergileri ödemesi gerekir.

486.1. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin son fıkrasında[245] emlak vergisinin konusuna giren gayrimenkullerin devir ve ferağından önce vergi ilişiğinin (emlak vergisinin ödenmiş olup olmadığının) aranılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu değişiklikle devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden, devreden ve devralan için müteselsil sorumluluk esası ge-

---

244 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 01.12.2000 tarih ve E:2000/201, K:2000/426 sayılı kararında; *taşınmazı devreden ve devralanın müteselsilen sorumlu tutulacakları, devralanın mükellefe rücu hakkının saklı olduğu*, belirtilmektedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 25.09.1997 tarih ve E:1996/5438, K:1997/2746 sayılı kararında; *satılan taşınmazın geçmiş yıllara ait ödenmeyen emlak vergisinden eski ve yeni malikin müteselsilen sorumlu olduklarına, yeni malikin eski malike rücu hakkının saklı olduğuna,* karar verilmiştir. **Yargıtay 13. Hukuk Dairesi**'nin 06.12.2007 tarih ve E:2007/14454, K:2007/14736 sayılı kararında; *satıştan sonra ortaya çıkan geçmiş döneme ait emlak vergi borcu hukuki ayıp niteliğinde olduğundan, bu borçtan satıcının sorumlu olduğuna,* hükmedilmiştir.

245 24.12.1985 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3239 sayılı Kanun ile değiştirilen yeni şekli uyarınca.

tirilmiştir. Devralanın ödeyeceği vergiden dolayı devredene rücu hakkı saklı bulunmaktadır. Devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri mevcut mevzuat çerçevesinde belediyeler tarafından yapılacaktır (Erişti,2011).[246]

487. Bu konu ile ilgili olarak yeni malikinin müteselsilen sorumluluk halinin, emlak vergisinden muaf olan kurum ve kişiler bakımından söz konusu olmadığını da belirtmek gereklidir. Nitekim konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın özelgesinde,[247] kamulaştırma ya da satın alma yoluyla Hazine'ye intikal eden gayrimenkullerde, Hazinenin müteselsil sorumluluğa iştirak etmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

5.4. Mirasçıların Emlak Vergisinden Sorumluluğu

488. Tapu sicilinde kayıtlı taşınmazlarda malikin ölümü halinde, mülkiyet hakkının mahkemeden alınmış veraset ilamında belirtilen mirasçılarına Medeni Kanun'un hükümlerine göre intikal suretiyle tescili işlemine mirasın intikali denir. Veraset ilamında mirasçıların hisseleri gösterilmiş olsa bile, veraset senedinde açıkça paylı mülkiyete geçildiğinin belirtilmiş olmaması halinde tereke üzerinde mirasçıların elbirliği halinde mülkiyeti söz konusudur. Mirasın doğrudan doğruya paylı mülkiyet esasına göre tescili için tüm mirasçıların veya yetkili vekillerinin elbirliğini bozduklarına dair istemi olması veya bu yönde bir mahkeme kararı getirilmesi gerekir.

489. *Emlak vergisi mükellefinin ölümü* halinde ölen kişinin vergi mükellefiyeti sona ermektedir. Bu durumda, mirası reddetmeyen mirasçıların emlak vergisi mükellefiyeti başlayacaktır. Ölen kişinin vergi mükellefiyeti sonlandırılacak, mirası reddetmeyen kanuni mirasçıların mükellefiyet başlangıçları yapılacaktır (Pur,2002:13).

490. Mirasçılara kalan miras iştirak halinde mülkiyet yani elbirliği mülkiyeti şeklinde kalır. Mirasçılar terekedeki mala hep birlikte malik olurlar, hisseleri ayrılmaz. Terekedeki mallar hepsinindir. Hiç biri tek başına hiçbir işlem yapamaz. Yani bina arsa veya arazi üzerinde tek başına bir iş ve işlem yapamaz, kendilerine düşen hisselerini satamazlar. Elbirliği mülkiyet mirasçıların miras malı üzerinde yönetim, idare, satım, kiralama ve sair tasarruf

---

246 Bu durumda gayrimenkul alan mükelleflerin tapuda devir işlemi yapılmadan önce mutlaka ilgili gayrimenkulün emlak vergisi yönünden bağlı olduğu belediyeye gidip, bu gayrimenkulün emlak vergi borcu olup olmadığını araştırmaları yerinde olacaktır. Zira, ilgili belediye bu vergi borcunu isterse gayrimenkulün yeni sahibinden tahsil yoluna gidebilecektir. Bu durumda ise yeni malikin yapabileceği tek şey özel hukuk hükümlerine göre konuyu mahkemeye taşıması ve rücu hakkını kullanması olacaktır.

247 Maliye Bakanlığı'nın 24.08.1992 tarih ve 65743 sayılı **özelge**si.

işlemlerinde oybirliği gerekir.[248]

490.1. Ölümle tereke üzerindeki bu elbirliği mülkiyetinin paylı mülkiyete dönüştürülmesi mümkündür. Bunun için öncelikle ya mirasçıların aralarında paylı mülkiyete dönüştürmek için anlaşmaları ya da dava açıp elbirliği mülkiyetinin paylı mülkiyete çevrilmesini istemeleri gerekir. Elbirliği halindeyken hissedarlar tek başına hiçbir şey yapamazken, paylı mülkiyete geçildiğinde her hissedar kendi hakkı üzerinde tasarruf yetkisine sahip olur. Elbirliği mülkiyetinin paylı mülkiyete dönüştürülmesi, Mahkemeden alınmış veraset belgesi ile belirlenen malikin, bu belgede gösterilen mirasçılarının adına hissedarlık esasına göre kanuni payları oranında intikali işlemidir. Elbirliği mülkiyetinin paylı mülkiyete dönüştürülmesini talep edebilme olanağı yalnız mirasçılara tanınmıştır.[249]

490.2. Tereke üzerindeki mirasçıların ortaklığı elbirliği mülkiyeti olduğundan bu durumda mirasçılar, emlak vergisinden müteselsil olarak sorumlu olurlar.

490.3. Paylı mülkiyete dönüştükten sonra mirasçıların emlak vergisinden sorumlulukları her biri için ayrı ayrı ve hisseleri oranında olacaktır.

491. Miras bırakan mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölen kişinin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.[250] Bu nedenle her bir mirasçı için ayrı ayrı tahakkuk yapılmalıdır.

492. Ölüm halinde, mirasçıların mirası reddetmeleri için Türk Medeni Kanunu'na göre 3 aylık bir "bekleme süresi" öngörülmüştür. Bu süre içinde mirasçılar, mirası reddederlerse ölenin vergi borçlarından sorumlu olmazlar. Danıştay tarafından, mirasçılar tarafından tereke defterinin açılması için mahkemeye başvurulması halinde emlak vergisi beyannamesi (bildirimi) verme süresinin mahkeme kararının tebliğinden itibaren başlayacağına, karar verilmiştir.[251] Mirası reddetmezlerse, ölen kişinin vergi borçları mansup (atanmış) ve kanuni mirasçılara geçer.[252] Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun

---

248 İntikali yapılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe tapuda devir ve ferağ işlemi yapılamaz. Ancak mükellefçe tahakkuk eden vergiye karşılık teminat gösterildiği takdirde (6183 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde yazılı cinsten) intikal eden gayrimenkulün bir kısmının veya tamamının devir ve ferağına izin verilebilir.

249 Yargıtay 6. Hukuk Dairesi'nin 27.03.2008 tarih ve E:2008/842, K:2008/3731 sayılı kararı.

250 Vergi Usul Kanunu'nun 12'nci maddesi uyarınca. Bu konuyla ilgili, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.06.1984 tarih ve E:1982/7525, K:1984/2323 sayılı kararı; *mirasçıların, murisin vergi borcundan miras hisseleri nispetinde sorumlu olacakları*, yönündedir.

251 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 25.3.1987 tarih ve E:1986/1853, K:1987/987 sayılı kararı.

252 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 30.01.2004 tarih ve E:2003/255, K:2004/11 sayılı kararı; *murisin vergi borcuna ilişkin ihbarnamenin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçıların her biri adına hisselerine göre düzenlenerek tebliğ edilmesi gerektiği,* yönündedir.

12'nci maddesi gereğince mirasçılar, ölenin vergi borçlarından "miras payları" oranında sorumlu olurlar. Ölenin vergi cezaları ise, "cezanın kişiselliği ilkesi"nin bir sonucu olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 372'nci maddesi gereğince, mirasçılara geçmemekte vergi cezası düşmektedir (Akın vd.,2011).

493. Müflis olan murisin vergi borcunun murisin ölüm anında hükmen müflis olduğunun kanıtlanması halinde mirasçılardan istenemez.[253]

Uygulamada miras bırakanın vergi borçlarının mirasçılarından istenilirken gerek tebligat konusunda gerekse ihbarname düzenlenmesi konusunda belediyelerce miras payları oranındaki sorumluluğa dikkat edilmelidir. Nitekim bu hususlara aykırı olarak düzenlenen ihbarnameler mahkemelerce iptal edilmekte ve yeniden tarhiyat yapılması gerekli olmaktadır. Konunun önemine binaen bu konuda verilmiş Danıştay kararlarının göz önünde bulundurulması gereklidir.[254]

---

253 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 18.04.1984 tarih ve E:1982/6190, K:1984/1687 sayılı kararı.

254 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 07.06.1985 tarih ve E:1983/4670, K:1985/964 sayılı kararı; *ihbarnamelerin varislerin hisseleri oranında düzenlenip ayrı ayrı tebliği gerekirken, murisin vergi borcunun tümü için varisler adına tek bir ihbarname tebliğinde yasaya uyarlık bulunmadığı,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 27.09.1985 tarih ve E:1985/254, K:1985/2512 sayılı kararı; *yükümlünün vergi borcu için düzenlenen ihbarnamelerin varislerden birine yapılan tebligatın diğerlerine yapılmış sayılmayacağı ve vergi borcundan payları oranında sorumlu bulunacakları,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 11.03.1986 tarih ve E:1985/716, K:1986/802 sayılı kararı; *mirasçıların hisseleri nispetinde düzenlenmeyen ödeme emrinin mirasçılardan herhangi birine tebliği halinde diğer mirasçılarında dava açabileceği,* yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 31.05.1995 tarih ve E:1994/2828, K:1995/2687 sayılı kararı; *muris adına düzenlenen ihbarnamenin mirasçılara tebliğ edilebileceği bu durumun mirasçıların, vergi borcundan hisseleri nispetinde sorumlu olacağı gerçeğini değiştirmeyeceği*, yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.03.1986 tarih ve E:1984/943, K:1986/916 sayılı kararı; *vergi ihbarnamesinin, murisin ölümü nedeni ile tebliğ edilememesi halinde varisler adına ayrı ayrı ihbarname düzenlenmesi gerekeceği*, yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 12.03.2003 tarih ve E:2000/4685, K:2003/1082 sayılı kararı; *213 sayılı Kanun'nın 12'nci maddesine göre murisin vergi borçlarından mirası reddetmemiş kanuni mansup mirasçıları miras hisseleri oranında ayrı ayrı sorumlu olacaklarından, muris adına düzenlenen ihbarname ile duyurulan tarhiyatta yasal isabet bulunmadığı,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 28.04.1998 tarih ve E:1996/5132, K:1998/1405 sayılı kararı; *murisin vergi borçlarına ilişkin ihbarnamenin, mirası reddetmemiş kanuni ve mahsup mirasçıların her biri adına hisselerine göre düzenlenerek tebliğ edilmesi gerektiği,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 06.03.1996 tarih ve E:1995/4820, K:1996/630 sayılı kararı; *Vergi Usul Kanunu'nun 12'nci maddesine göre murisin vergi borcundan dolayı mirasçılar mirastan aldıkları hisse oranında sorumlu olup ayrı ayrı vergi ihbarnameleri düzenlenmesi gerektiğ*i, yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 29.01.1982 tarih ve E:1980/3617, K:1982/539 sayılı kararı; *borçlunun ölümünden evvel başlamış olan haciz işlemlerine devam olunarak mirasçılardan her birine hisseleri nispetinde cebri takibata geçilerek haciz işlemi düzenlenmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı,* yönündedir.

5.5. Mülkiyeti İhtilaflı Arazilerde Emlak Vergisinden Sorumluluk

494. Emlak Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre; *Mülkiyeti ihtilaflı bulunan arazi için mutasarrıfı olmayan kişiler tarafından ödenen arazi vergileri,* ihtilafın ödeme yapan aleyhine sonuçlanması halinde ihtilafla ilgili bulunanların karar tarihinden itibaren bir yıl içerisinde başvurmaları durumunda iade edilir.[255]

495. Bu durumda mülkiyeti ihtilaflı olan taşınmaz bakımından hak sahibinin ve bu nedenle de mükellefin kim olduğunun belediyece tespiti mümkün değildir. Mükellefin kim olduğu ancak mahkemece verilecek karar ile açıklığa kavuşacaktır. Bu konuda, mahkemenin karar vereceği süreye kadar hak sahibi olduğunu iddia eden kişiler tarafından bildirim verilmesi durumunda, bu kişiler için ayrı ayrı mükellefiyetler tesis edilerek aynı arazi (arsa) için birden fazla vergi tarhı ve tahsilâtı söz konusu olabilecektir. Bu hususla ilgili mahkeme kararı öncesi duruma ilişkin verginin, mükerrer olduğu iddiasında bulunulamaz. Mahkeme kararı sonrasında ise, karar aleyhine olmayan ve böylelikle mükellef olmaması gereken kişiler tarafından yapılan ödeme mükerrer ödeme kabul edilerek, bu kişilerin karar tarihinden itibaren bir yıl içerisinde başvurmaları şartıyla mükerrer ödemenin bu kişilere iadesi mümkündür.

496. Mahkemelerin yenilik doğuran kararlarında mülkiyetin tescilden önce kazanılması söz konusu olduğundan, bir mahkeme kararıyla mülkiyetin hükmen devrine karar verilmiş olması halinde ayrıca tescil edilmesi beklenmeksizin mahkeme kararının kesinleştiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren emlak vergisi mükellefiyeti başlayacaktır. Bu durumda mahkeme kararına göre malik tarafından daha önce bildirim verilmemişse, bu malik için zamanaşımı söz konusu olmaksızın geçmiş yıllara ilişkin vergiler için tarhiyat yapılır. Karardan önce bildirim verilmiş ve ödemede yapılmışsa asıl malik ve mükellef olan kişi bakımından yapılacak bir işlem söz konusu değildir.

5.6. Devam Eden İnşaatlardan Alınan Binalarda Emlak Vergisi Sorumluluğu

497. Uygulamada örneklerine sıkça rastlandığı üzere, tam olarak tamamlanmamış yapıların yani inşaat halindeki yapıların satın alınmış olması mümkündür. Bu tür taşınmazlarda alım satım işlemleri, bazen sözleşme ile ve arsa

---

255 Emlak Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin son fıkrası hükmü şu şekildedir: *Mülkiyeti ihtilaflı bulunan arazi için mutasarrıfı bulunmıyan kişiler tarafından ödenen Arazi Vergileri ihtilafın ödeme yapan aleyhine sonuçlanması halinde ihtilafla ilgili bulunanların karar tarihinden itibaren bir yıl içerisinde başvurmaları şartiyle kendilerine ret ve iade olunur*. Kanun tarafından bu hüküm araziler bakımından öngörülmüş olmakla birlikte; arazi üzerindeki binalara ilişkin ihtilaf söz konusu olması durumunda da bu şekilde işlem tesis edilmesi gereklidir.

tapusu olarak; bazen de hiçbir tapu devri olmaksızın yapılabilmektedir. Proje aşamasında ya da inşaat devam ederken, inşaat firması ile bir sözleşme yapılarak satın almaya konu edilen ancak bina bitmediği için henüz tapusu alınmamış bu tür gayrimenkuller için oluşabilecek iki ihtimal vardır: Kat irtifaklı arsa tapusu devri ile satış ve tapu devri olmaksızın satış.

498. ***Kat irtifaklı arsa tapusu ile satın alınan taşınmazlar:*** Uygulamada çok sık rastlandığı üzere inşaat firmalarının, bina inşaatının devam etmesi nedeniyle, daire ya da dükkân tapusu vermesi hukuken mümkün olmamakta ve bu durumda, alıcıya 'Kat irtifaklı arsa tapusu' verilmektedir.[256] Bu durumda, 'Bina Vergisi' değil 'Arsa Vergisi' ödenmesi, söz konusu olmaktadır.

499. Kat irtifaklı arsaya malik olan alıcı, ilgili belediyeye, tapuda devir ve tescilin yapıldığı yılın sonuna kadar, yılın son üç ayında alınmışsa üç ay içerisinde, emlak vergisi bildiriminde bulunacaktır. İzleyen yıldan itibaren de arsa vergisi ödeyecektir.

500. ***Tapu devri olmaksızın satın alınan taşınmazlar:*** Bir binayı, inşaatı devam ederken satın alan ancak tapuda arsa payına ilişkin devir ve tescil yapılmayan durumlarda emlak vergisinin ödemesinde sorumluluk, arsanın malikine aittir. Yani arsanın maliki kim ise, emlak vergisini de o ödeyecektir. Örneğin, üzerine inşaat yapılan arsa, inşaat firmasına ait ise emlak vergisini de inşaat firması ödeyecektir.

501. İnşaat firması, inşaatı kat karşılığı yapıyorsa, tapu arsa sahibi üzerinde olduğu sürece emlak vergisini arsa sahibi ödeyecektir. Bu gibi durumlarda, mükellef arsa sahibi olmaktadır. Uygulamada bu yerlerin vergileri aralarındaki sözleşme gereğince inşaat firması tarafından ödenmektedir. Ancak vergilerin ödenmemesi halinde emlak vergisi bakımından sorumlu arsa sahibidir. İnşaat sahibinin sözleşme ile üstlendiği vergiyi ödeme yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde arsa sahibi ile aralarında oluşacak ihtilaf özel hukuk hükümlerine göre çözümlenecektir.

5.7. İnşası Fiilen Tamamlanan Binalarda Emlak Vergisinden Sorumluluk

502. İmar mevzuatı bakımından, binaların inşası, yapı kullanma izin belgesi alınmasıyla tamamlanmış sayılmaktadır. Ancak emlak vergisi yükümlülüğü bakımından inşaanın, binanın kullanım amacına uygun olarak tamamlanmış olması yeterlidir. İnşaatın tamamlanıp bina vasfının kazanılması ile bina vergisi için bildirimde bulunma yükümlülüğü doğar. Yapı kullanma izin belgesi emlak vergisi açısından binanın tamamlandığı yönünde kesin

256 Örneğin; tapuda, '3 numaralı dairenin kat irtifakı' şeklinde bir bilgi bulunmakta, burada daire numarası belirtilmekte ise de verilen tapu, bina tapusu değil 'arsa tapusu'dur.

karine oluşturan bir belge niteliğini haiz olup, binanın kullanılmaya başlanılıp başlanılmaması bildirimde bulunma yönünde önem taşımamaktadır (Günay,2010:21). Bununla birlikte, yapı kullanma izni emlak vergisi için şart olmayıp binanın amacına uygun olarak fiilen kullanılmaya başlanmış olması da emlak vergisi yükümlülüğünü doğurmaktadır.[257] Bir başka ifadeyle, bir binanın amacına uygun olarak kullanılmaya başlandığı andan itibaren inşaatı bitmiş sayılır. İnşaatın bittiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren emlak vergisi mükellefiyeti oluşur.

503. Eğer yapı kullanma izni alınmadan bina kullanılmaya başlanılmışsa; Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin; *vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu* yönündeki hükmü gereğince kullanılmaya başlanılması ile bildirimde bulunma yükümlülüğü başlar.[258]

5.8. Yapı Kooperatifleri Yoluyla Edinilen Taşınmaz Emlak Vergisinden Sorumluluk

504. Mülkiyeti henüz kooperatifin uhdesinde bulunan taşınmazın mükellefi yapı kooperatif tüzel kişiliğidir.[259] Üyeler adına bireysel mülkiyet devri yapılana kadar bu mükellefiyet devam eder. Tapuda kooperatif üyeleri adına tescil yapılması ile kooperatifin emlak vergisi mükellefiyeti sona erecek ve kooperatif üyelerinin vergi mükellefiyeti başlayacaktır.[260]

---

257 Nitekim, 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde:"İnşaatın kısmen bitmesi halinde kullanılmaya başlanan kısımlar için kullanışın başladığı bütçe yılı içerisinde mükelleflerin, durumu bir beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir" ifadesi yer almaktadır.

258 Bu konuda ayrıca *Emlak Vergisinde Bina* başlığına bakılmalıdır.

259 Bununla birlikte, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 25.09.1997 tarih ve E:1996/2719, K:1997/2745 sayılı aksi yöndeki kararında; *yapı kooperatiflerinde gerçek malikler kooperatif üyeleri olduğundan kooperatifin emlak vergisi mükellefi olamayacağı yönünde,* karar verilmiştir. Konuya ilişkin, **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 11.04.2011 tarih ve 259 sayılı **özelge**sinde: *Kooperatif tarafından inşa edilen ve tapu devri yapılmaksızın üyelere teslim edilen gayrimenkullerin maliki, dolayısıyla emlak vergisi mükellefi Kooperatif olduğundan, bu binalara ait emlak vergisinin Kooperatif tarafından ödenmesi gerektiği ve tapu devri yapılmadığı sürece emekli üyelerin indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanmalarına imkan bulunmadığı,* belirtilmiştir.

260 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 02.04.2001 tarih ve 17488 sayılı **özelge**sinde konu ile ilgili şu açıklamaya yer verilmiştir: *Kooperatifler tarafından inşa edilerek ortakların kullanımına tahsis edilen binaların emlak vergisi mükellefi, ortaklar adına tapu tescil işleminin yapıldığı yılın sonuna kadar ilgili kooperatiflerdir. Kooperatif ortakları binaları, adlarına tapu tescil işleminin yapılması ile iktisap etmiş olacaklarından adlarına tapu tescil işleminin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar, tapu tescil işlemi bütçe yılının son üç ayı içinde yapılmış ise üç ay içinde yapılmış ise üç ay içinde ilgili belediyeye emlak (bina) vergisi beyannamesinin verilmesi gerekir. Emlak vergisi mükellefiyetlerinin ise adlarına tapu tescil işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından*

505. *Yapı kooperatifi tarafından* üyelerine tahsis edilen ve tapusu ileri bir tarihte verilecek olan binaların -yani kooperatif inşaatı devam ederken- maliki kooperatif olduğundan, bu binaların emlak vergisi mükellefi yapı kooperatifleri tüzel kişiliği olacak; vergiler aidatlardan ödenecektir. Kooperatif inşaatı tamamlandığında ise kooperatif üyelerinin emlak vergisi mükellefiyeti oluşacaktır. Söz konusu üyelerin kullanım ve tasarruflarına terk edilen binalarda, üyelerin emlak vergisi mükellefiyeti, adlarına tapu verildiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlayacaktır (Mandal,2005:138).

506. Yapı kooperatifleri tarafından yapılan inşaatlarda, inşaat tamamlanıp bina vasfını kazanıncaya kadar arazi vergisi, bina vasfının kazanılması ile de bina vergisi mükellefiyeti oluşmaktadır.

507. Kooperatif ortaklarının, binaları adlarına tapu tescil işleminin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar, tapu tescil işlemi bütçe yılının son üç ayı içerisinde yapılmışsa üç ay içinde ilgili belediyeye emlak vergisi bildirimi vermesi gerekir. Emlak (bina) vergisi mükellefiyetleri, adlarına tapu tescil işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlayacaktır. Dolayısıyla ortakların verecekleri emlak (bina) vergisi bildiriminin "Bina Bildirimi" bölümündeki "İktisap Tarihi" kısmına tapu tescilinin tarihinin yazılması gerekmektedir (Güreş,2001:261).

508. Örneğin; Konut yapı kooperatifinin 2010 yılında bina inşaatlarını bitirdiği konutlara ait tapular ortaklara 30.03.2011 tarihinde verilmiştir. Bu durumda, söz konusu bildirimin ortaklar tarafından 31.12.2011 tarihine kadar ilgili belediyeye verilmesi gerekmektedir. Konut yapı kooperatifinin 2010 yılında bina inşaatlarını bitirdiği konutlara ait tapular ortaklara 25.12.2011 tarihinde verilmiştir. Bu durumda, söz konusu binalara ilişkin bildirimin ortaklar tarafından 25.03.2012 tarihine kadar verilmesi gerekir.

509. Üyeler adına tapuların verildiği tarihten önceki dönemlere ilişkin bildirimlerin kooperatif tarafından verileceği açıktır. Tamamlanmış olmakla birlikte henüz üyelere teslim edilmemiş inşaatların bildirimleri, inşaatın tamamlanma tarihi itibariyle kooperatif tarafından verilecektir (Pur,2002:8).

5.9. Kat İrtifakı ve Kat Mülkiyetinde Emlak Vergisinden Sorumluluk

510. Kat irtifakı; yapılmakta olan veya ilerde yapılacak olan bir binanın yapımı borcunu ve bina yapılınca da kat mülkiyeti kurulması yükümünü doğuran bir irtifak hakkıdır (Yılmaz,1992:487). Kat irtifakı kurulmasının amacı, ilgili taşınmaz üzerinde ileride kurulacak kat mülkiyetine önceden ayni bir garanti sağlamaktır (Arpacı,2002:24). Kat irtifakı hakkı olanlar, yani kat irtifakı tapusu olanlar, esasında arsa payının yani paylı mülkiyet hissesinin

---

itibaren başlaması gerekmektedir.

malikidirler. Bina maliki değildirler. Dolaysıyla ödeyecekleri emlak vergisi paylı mülkiyet hissesi için ödenecek olan arazi vergisidir.

511. Kat irtifaklı tapu, arsa tapusu olarak bilinir. Cins tashihi yapılarak kat irtifakı kat mülkiyetine dönüştürülmektedir. 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası gereğince, arsa payına bağlı bir irtifak çeşidi olan kat irtifakı, yapı kullanma izin belgesi alındıktan sonra istem üzerine, kanuni şartlar uyarınca kat mülkiyetine çevrilir.

512. Kat mülkiyeti, bağımsız bölümler üzerinde kurulan mülkiyet hakkıdır.[261] Kat mülkiyeti kurulduğunda ise artık bina mülkiyeti söz konusu olmakta ve bina vergisi mükellefiyeti oluşmaktadır. Kat mülkiyeti tamamlanmış bir yapının kat, daire, büro, dükkân, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde, o taşınmazın maliki veya ortak malikleri tarafından Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre kurulan özel bir mülkiyet hakkıdır. Kat Mülkiyeti Kanunu'nda her bir apartman dairesi, ayrı bir 'bağımsız bölüm' olarak geçmektedir. Binanın 'bağımsız bölümleri', 'ortak alanları', 'eklentileri', 'her bağımsız bölüme ne kadar arsa payı düştüğü' gibi konular önem taşımaktadır (Akipek,2008:238).

513. Kat irtifakında arsa payı malikliği; kat mülkiyetinde ise bir binanın sahipliği söz konusudur.[262] Kat irtifakında arazi vergisi; kat mülkiyetinde bina vergisi mükellefiyeti söz konusudur.

514. Kat mülkiyetinin kurulması ile ödenecek vergi miktarı artmaktadır. Nitekim emlak vergisi tahsilâtını hızlandırmak ve buradan elde edilen geliri artırmak amacıyla kat irtifaklı tapuların kat mülkiyetine çevrilmesi için bir kanun çıkarılmıştır.[263] Kat irtifakının, yapı tamamlanıp, yapı kullanma izni alındıktan

---

261 Bayındırlık ve İskân Bakanlığı tarafından, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 68 inci maddesine dayanılarak 16.08.2008 ve 26969 sayılı Resmi Gazete yayımlanan Toplu Yapılarda Kat Mülkiyeti Ve Kat İrtifakı Tesisine Dair Yönetmelik'in "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinin (g) fıkrası uyarınca.

262 Satın alınacak veya alınan bağımsız bölümün tapusundaki hisse arsa hissesi olarak gözüküyorsa, kat irtifakı veya kat mülkiyeti tesis edilmesini engelleyen bir neden olabilir. Bu nedenle, Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre cins değişikliği yapılmamış demektir. Ayrıca bu binanın yapı kullanma izni de olmayabilir. Kat irtifakından, kat mülkiyetine geçiş, tapuda bazı işlemlerin yapılmasını gerektirir. Kat irtifakından kat mülkiyetine geçiş, aslında bir tür değişikliği işlemidir. Tür değişikliği, bir taşınmaz malın türünün, yapısız iken yapılı ya da yapılı iken yapısız hale dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlemdir.

263 5711 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesi ile 634 sayılı Kanun'a aşağıdaki "Geçici Madde 1" eklenmiştir. *Bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce kat irtifakı kurulmuş ve üzerindeki yapılar tamamlanıp yapı kullanma belgesi alınmış bulunan anagayrimenkullerde, Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren en geç iki yıl içinde kat mülkiyetine geçilmesi zorunludur. Bu anagay-*

itibaren en geç bir yıl içinde kat mülkiyetine çevrilmesi zorunlu hale gelmiştir.

5.10. Kat Karşılığı İnşaatlarda Emlak Vergisinden Sorumluluk

515. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri, satım vaadi sözleşmesi ile eser sözleşmesinin karışımından oluşan ve kanun tarafından düzenlenmemiş bulunan, ancak uygulamada çok sık karşılaşılan bir sözleşme türüdür. Arsa payı karşılığı sözleşmesi arsa sahibi ile yüklenici arasında, konusu bir bina yapılması karşılığında arsa payının bir kısmının devrini içeren sözleşmedir.

516. Kat karşılığı inşaat satış vaadi sözleşmesinin özel bir türüdür. Bu tür bir sözleşmede arsa sahibi taşınmazı tapuda müteahhide devretmediği sürece mükellef olmaya devam edecektir.

517. Bu gibi durumlarda, tapu arsa sahibi üzerinde olduğundan emlak vergisini arsa sahibi ödeyecektir. Uygulamada bu yerlerin vergileri aralarındaki sözleşmeye gereğince müteahhit tarafından ödemektedir. Ancak vergilerin ödenmemesi halinde emlak vergisi bakımından sorumlu, arsa sahibidir. Müteahhidin sözleşme ile üstlendiği vergiyi ödeme yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde arsa sahibi ile aralarında oluşacak ihtilaf özel hukuk hükümlerine göre çözümlenecektir.

5.11. Kamulaştırmada Emlak Vergisinden Sorumluluk

518. Kamulaştırmada, kamulaştırma yapan kurum adına tapuda tescil yapılması şart olmayıp kamulaştırma kararının kesinleşmesi ile eski maliklerin vergi mükellefiyeti sona erecektir.

519. Kamulaştırılan taşınmazların emlak vergisinden sorumluluk, diğer durumlara göre özellik taşımaktadır. Kamulaştırmadan sonraki dönemdeki mükellefiyet kamulaştırmayı yapan idarenin vergiden muaf olup olmamasına göre değişmektedir. Genel olarak kamulaştırma yapma yetkisi olan kamu kuruluşları emlak vergisinden muaf olmakla birlikte eğer kanunlar tarafından böyle bir muafiyet tanınmamışsa kamulaştırma yapan idarenin, kamulaştırma tarihinden sonra mükellefiyeti söz konusu olacaktır. Kamulaştırmayı yapan idare emlak vergisinden muaf ise mükellefiyet söz konusu olmayacağı gibi eski malikin ödemediği vergilerden de müteselsilen sorumlu ol-

---

rimenkullerde yapı kullanma izninin alındığı tarihten itibaren tahakkuk eden vergi, resim ve harçlar kat mülkiyetine geçiş işlemleri sırasında cezasız olarak tahsil edilir. Belirtilen süre içinde kat irtifak hakkı sahiplerinden birinin veya varsa yöneticinin, kat mülkiyetinin kurulması için gerekli olan belgelerden eksik olanların tamamlanması için diğer kat irtifak hakkı sahiplerinden her birine yazılı bildirimde bulunmasına rağmen, gereğini yerine getirmeyen kat irtifak hakkı sahiplerinden her birine, anagayrimenkul belediye sınırları içinde ise belediye, belediye sınırları dışında ise mülkî amir tarafından bin Türk Lirası idarî para cezası verilir.

mayacaktır. Nitekim konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın özelgesinde,[264] kamulaştırma ya da satın alma yoluyla Hazine'ye intikal eden gayrimenkullerde, Hazinenin müteselsil sorumluluğa iştirak etmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

520. Bununla birlikte kamulaştırma öncesinde söz konusu olan kısıtlılık nedeniyle, ister muaf olsun ister muaf olmasın, kamulaştırmayı yapan idarenin önceki malikin vergilerinden sorumlu olması söz konusu olabilmektedir. Bu hususlar ilgili bölümlerde ayrıca incelenmektedir.[265]

5.12. Başkalarının Arsa veya Arazileri Üzerinde Yapılan Binalarda (Gecekondularda) Emlak Vergisinden Sorumluluk

521. Üçüncü kişi veya Devlet arazileri üzerinde sahibinin rızası ile veya rızasına muhalif olarak yapılan, gerek mülkiyet tanımlamasına ve gerekse imar uygulamalarına aykırı olan bu tür yapıların bir başka ifadeyle gecekonduların emlak vergisi mükellefi olmaları yasal mevzuat gereğincedir. Devlete ya da başkasına ait arsa veya arazi üzerine izinsiz gecekondu yapanlar inşa ettikleri binanın emlak vergisini ödemek zorundadırlar.

522. Kısaca, gecekondu binalar için ayrı, üzerinde bulundukları arsa ve araziler için ayrı bildirim verilmesi gerekmektedir. Gecekondu için malik gibi tasarrufta bulunan sıfatıyla gecekondu sahibi; arsa veya arazi için ise mülkiyet sahibi olan malike emlak vergisi mükellefiyeti yüklenmektedir.

523. Bu tür binalar, Kanun'da tarif edilen bina kavramı kapsamına girdiklerinden, bina değerlemesine ilişkin hükümlere tabi olacaklar ve vergi mükellefiyetleri binayı tasarruf edenler tarafından üstlenilecektir.

524. Gecekondu binaların bina vergisi mükellefiyeti, malik gibi tasarrufta bulunan niteliği gereğince binayı sahiplenen kişiye aittir. Ancak, gecekonduların üzerinde yapıldıkları ve başkasına ait olan arazi ve arsaların emlak vergisi mükellefiyeti, arsa veya arazinin sahibinin rızası alınarak veya alınmayarak gecekondu bina yapılması durumuna göre değişiklik gösterebilmektedir.

524.1. Eğer arsa veya arazi maliki tarafından tasarruf ediliyor ise veya gecekondu bina yapılmasına muvafakati var ise, bina vergisi hesaplanırken arsa veya arazi payı bina vergisi hesabına dahil edilecek ve bina vergisi kapsamında vergilendirme yapılarak, arsa veya arazinin vergisi de bina vergisi üzerinden gecekondu bina sahibi tarafından yüklenilecektir.

---

264 Maliye Bakanlığı'nın 24.08.1992 tarih ve 65743 sayılı **özelge**si.

265 Kısıtlı taşınmazların kamulaştırılmasında emlak vergisinden sorumluluk, *Emlak Vergisinde Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık* bölümündeki *Kısıtlılık ile Kamulaştırma İlişkisi* başlığı altında incelenmiştir. Ayrıca, kamulaştırma ile vergi değeri ilişkisi, *Matrah* bölümündeki *Kamulaştırmada Vergi Değeri* başlığı altında incelenmiştir.

524.2. Şayet arsa veya arazi sahibi tarafından tasarruf edilmiyorsa yahut onun muvafakati yok ise, bu durumda arsa veya arazi için ayrıca emlak vergisi mükellefiyeti arsa veya arazi sahibi adına oluşacak; bina vergisi hesaplanırken arsa veya arazi payı hesaba dahil edilmeyecektir.

5.13. Tapusu Olmayan Taşınmazlarda Emlak Vergisi Sorumluluğu

525. Medeni Kanun'un 705'inci maddesine göre, taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur. Dolayısıyla tapusuz gayrimenkul üzerinde mülkiyet hakkı sahibi olan malikler, gayrimenkulü tapuya kayıt ve tescil ettirmedikçe mülkiyeti kazanamaz ve mülkiyet hakları üzerinde tasarruf edemezler. Ancak, bir gayrimenkul, tapu işlemleri yapılmadan da mülkiyeti nakil borcu doğuran bir alım-satım akdine konu olabilir. Yani tapusuz bir gayrimenkul, borçlandırıcı muamele yapılmasına engel teşkil etmez (Kızılot vd.,2005:43).

526. Aynı maddenin 2'nci fıkrasında ise; "Miras, mahkeme kararı, cebri icra, kamulaştırma halleri ile kanunda öngörülen diğer hallerde, mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak, bu hallerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlıdır" ifadesi yer almaktadır. Madde metninden anlaşılacağı üzere tapusuz gayrimenkuller üzerinde de mülkiyet hakkı söz konusu olabilmektedir. Örneğin; tapuda kayıtlı olmayan bir gayrimenkul üzerinde, işgal yoluyla mülkiyet kazanılmış olabilir.

527. Netice itibariyle tapusuz gayrimenkullerin bir kısmı üzerinde mülkiyet hakkı bulunmakta, bir kısmı üzerinde ise mülkiyet hakkı bulunmamaktadır (Biyan,2006:80).

528. Emlak Vergisi Kanunu'nun 1'inci ve 12'nci maddelerinde Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine tabi oldukları belirtilmiştir. Bu hüküm uyarınca taşınmazın emlak vergisine konu olabilmesi tapusu olup olmamasına bağlı değildir. Henüz tapu siciline kaydedilmemiş bir taşınmaz da emlak vergisine konu olabilir.

5.14. Haricen Satışlarda Emlak Vergisi Sorumluluğu

529. Tapulu taşınmazın tapu dışında tarafların kendi aralarında yaptıkları adi yazılı sözleşme ile satılmasına haricen satış denilmektedir (Aybay ve Hatemi, 1996:133). Ancak tapulu taşınmazların tapu dışında devri işlemleri mülkiyeti geçirmez. Taşınmazın tapu kaydı olmasına rağmen tapuda devir ve tescil işlemi yapılmadan alıcı ile satıcı arasında kendi aralarında haricen yapılan sözleşme ile satıma konu olması uygulamada çok sık rastlanan bir durumdur.

530. Haricen satış ile alıcı olan kişi tapu kaydına göre malik olmadığından bu taşınmazın emlak vergisi mükellefi tapuda kayıtlı olan maliktir. Ancak alıcının

daha sonra Mahkeme kararı ile taşınmazın adına tescil edilmesi durumunda karar uyarınca alıcının malik olarak kabul edileceği dönemden itibaren mükellefiyeti doğacaktır.

531. Taşınmazın haricen satışıyla alıcıya teslimi ve alıcının malik gibi tasarrufta bulunma durumu söz konusu olabilir. Bu durumda, alıcı tarafından emlak vergisi bildiriminde bulunulmuş ise, mülkiyeti ihtilaflı araziler bakımından söz konusu olan Emlak Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi de göz önünde bulundurularak alıcı adına emlak vergisi mükellefiyeti tesis edilebilir.

5.15. Satış Vaadinde Emlak Vergisinden Sorumluluk

532. Olağan bir gayrimenkul satış sözleşmesinin ardından tapu siciline tescil ile yapılan satışta iktisap tarihi tapu tescil tarihidir. Satışın tapuya tescil tarihi itibariyle malik sıfatı değişir. Ancak satış vaadi sözleşmesi, satış yapılmasının taahhüt edildiği bir ön sözleşme niteliğinde olduğundan satış gerçekleşmeden yani tapu tescili yapılmadan malik sıfatı değişmeyecektir. Bu husus Yargıtay kararlarında; taşınmaza ilişkin gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, mülkiyetin lehine vaatte bulunulana ait olduğunu gösterir belge sayılamaz, şeklinde ifade edilmektedir.[266]

533. Taşınmazlarda malik sıfatının ancak tapu sicilinde malik olarak kayıt yapılmasıyla oluşacağından satış vaadi işlemi malik sıfatı kazandırmamaktadır. Bu nedenle bir taşınmazın satış vaadine konu edilmesi, bu satış vaadi tapuya şerh düşülmüş olsa bile, taşınmazın malikini ve dolaysıyla da emlak vergi mükellefini değiştirmeyecektir.[267] Gayrimenkul satış vaadi ile yapılacak intikallerde, satış vaadi sözleşmesi mülkiyet intikali için yeterli olmadığından ve gayrimenkul daha sonraki bir tarihte yapılacak satış ve teslim ile el değiştireceğinden, satış vaadi sözleşmesinin yapıldığı tarihte vergiyi doğuran olay henüz meydana gelmiş sayılmayacaktır (Biyan,2006:81).

534. Ancak bazı hallerde tapuya tescil edilmeden önce de satış işleminin tapu tescili yapılmaksızın fiili gerekleri yerine getirilebilmekte ve gayrimenkulün tasarruf hakkı alıcıya bırakılabilmektedir. Satış vaadi sözleşmesinde de

---

266 **Yargıtay 21. Hukuk Dairesi**'nin 01.04.2004 tarih ve E:2004/001791, K:2004/003227 sayılı kararı.

267 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 20.03.2009 tarih ve 31520 sayılı **özelge**sinde bu konu ile ilgili şu açıklamaya yer verilmiştir: *İnşa ettirilen ve daha sonra hak sahibinin kullanım ve tasarrufuna terk edilen ve tapusu ileride verilecek binanın maliki, dolayısıyla bina vergisi mükellefi binayı inşa edendir ve bu bina ile ilgili olarak tahakkuk edecek bina vergisinin ilgili belediyeye binayı inşa eden tarafından ödenmesi; söz konusu hak sahibinin bina vergisi mükellefiyetinin ise, adına tapu verildiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlaması gerekmektedir. Gayrimenkul satış sözleşmesi hükümlerinden kaynaklanan ve bina vergisinin hangi tarafça karşılanılacağına yönelik satıcı (mükellef) ile alıcı arasında ortaya çıkan uyuşmazlığın özel hukuk kapsamında değerlendirilerek sonuçlandırılması gerekmektir.*

böyle bir durum olabilir. Satış vaadi sözleşmesi yapılmış, henüz tapuda tescil gerçekleşmemiş ancak fiilen gayrimenkul alıcının tasarrufuna bırakılmış olabilmektedir. Örneğin, inşa edilen binanın alıcının kullanımına tahsis edilmesi, arsalarda arsa üzerine alıcı tarafından inşaata başlanılması veya tesisler kurularak arsanın depo, garaj, işyeri ve benzeri şekillerde kullanılması, arsanın tasarruf hakkının fiilen alıcıya bırakıldığını gösterir.

535. Bu durumda, her ne kadar gayrimenkul satışlarında satış işleminin tapuya tescil edildiği tarihte malik sıfatının elde edildiği esas olsa da, tapuya tescilden önce, gayrimenkulün tasarruf hakkının alıcıya bırakılması halinde, bir taşınmaza malik gibi tasarrufta bulunulması söz konusu olacaktır. Ancak, malik gibi tasarrufta bulunanların emlak vergisi mükellefi olmaları, malik ya da intifa hakkı sahibinin bulunmamasına bağlı tutulmuştur.

535.1. Arazi ve arsa açısından olmasa da üzerinde yapılan bina ve inşaatlar açısından bina tapusu kurulmadığı ve bina maliki tapu tescilinde yer almadığından, bu tür binalar için malik sıfatıyla tasarruftan bahsedilebilir. Bu tür durumlarda tapu siciline tescil edilmeyen hallerde, gayrimenkulün fiilen alıcının kullanımına terk edilmesi ile meydana gelmiş bulunan (Kızılot vd,2005:262) sahiplikte, emlak vergisi mükellefinin binanın alıcısı, tapuda adına tescil görünmeyen kimse olabilecektir. Emlak vergisi mükellefleri arasında malik gibi tasarrufta bulunanlar da sayıldığından, bir gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi kapsamında alıcı için gayrimenkulün teslim edilmiş ve bedeli tahsil edilmiş olması ile emlak vergisi bakımından iktisap tamamlanmış sayılabilir. Böylece malik sıfatının tescil ile kazanılmasından önce de taşınmazın tasarruf hakkının tapuya tescil edilmeden önce, alıcıya bırakıldığı tarihte emlak vergisi mükellefiyeti doğabilecektir.

536. Satış vaadi sözleşmesinin bulunduğu ve buna istinaden gayrimenkulden tescilden önce yararlanma imkânının doğmuş olduğu hallerde de verginin konu olarak doğup doğmadığının tayiniyle ilgili süre hesabında yine öncelikle tescil tarihine itibar edilmesi gerektiği (Özbalcı,1998:654), tapu kaydı bulunmayan binalar açısından ise malik gibi tasarrufta bulunan sıfatıyla fiili teslim yapılmış kişinin mükellef olarak telakki edilebileceği, ancak satış vaadi gibi özel hukuk sözleşmelerinden kaynaklanan taraflar arası ihtilafların öncelikle özel hukuk çerçevesinde çözülmesi bu sorunlar çözülene kadar belediyenin emlak vergisinde mükellef olarak muhatabının tapu tescilinde taşınmaz üzerine kayıtlı bulunan kişi olduğu hususlarına dikkat etmek gerekir.

Dördüncü Bölüm

Bildirimler

1. Emlak Vergisinde Bildirim Verme

537. Emlak vergisinde *beyan usulü*, 4751 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin (b) fıkrası ile 09.04.2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.[268]

268 Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlükten kaldırılan ve beyan esasını düzenleyen maddeleri 10'uncu ve 20'nci maddeleridir.

Yürürlükten kaldırılan 10'uncu maddede; *Bina Vergisi mükelleflerin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilir. Şu kadar ki, mükelleflerin beyan edecekleri değerler Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleriyle bu Kanun'un 20'nci maddesine göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak, 31'nci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanacak maliyet bedelinden düşük olamaz. Düşük beyanda bulunulması halinde, mükellefin beyanı vergi dairesince maliyet bedeline yükseltilerek tahakkuka esas alınır ve mükellefe bildirilir. Geçici ve daimi muafiyetten faydalanacak olanların da beyanname vermeleri mecburidir./ Bir vergi dairesi faaliyet bölgesi içindeki bir mükellefe ait binalar aynı beyannamede birleştirilerek beyan olunur"* hükmü;

Yürürlükten kaldırılan 20'inci maddede ise; "*Arazi Vergisi, mükelleflerin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilir./ (Değişik 2. fıkra: 3239 - 4.12.1985 / m.107) Şu kadar ki; mükelleflerin arsalar ve arazi ile ilgili olarak beyan edecekleri değerler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgarî ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler, arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (Kıraç, taban ve sulak) itibariyle takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan miktardan düşük olamaz. Düşük beyanda bulunulması halinde, mükellefin beyanı vergi dairesince birim değere göre hesaplanan miktara yükseltilerek tahakkuka esas alınır ve mükellefe bildirilir. / İkinci fıkra hükmü, turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgelerde ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller için yapılacak takdirler hakkında da tatbik edilir. Geçici ve daimi muafiyetten faydalanacak olanların da beyanname vermeleri mecburidir. /Ancak Devlete ait arazi için beyanname verilmez. Bir vergi dairesi faaliyet bölgesi içindeki bir mükellefe ait arazi bir beyannamede, arsalar ise ayrı bir beyannamede birleştirilerek beyan olunur*" hükmü yek almakta idi.

Kaldırılan bu hükümler yerine, Emlak Vergisi Kanunu'nun, "Beyanname Verme ve Süresi"ni düzenleyen 23'üncü maddesi, başlığı ile yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile genel beyan esasına göre dört yılda bir gayrimenkul sahiplerinden beyanname alınması uygulaması kaldırılmış bulunmaktadır.[269] Buna göre, mükellefler sahip oldukları bina, arsa ve araziler için 2002 yılında ve takip eden yıllarda genel beyanda bulunmayacaklar ve beyanname vermeyeceklerdir.[270]

538. Yürürlükten kaldırılan beyan usulünde emlak vergisine konu bina, arsa ve arazinin vergi değerinin mükellefçe beyan edilen değer olduğu kabul edi-

---

269 Emlak Vergisi Kanunu'nda değişiklikler yapan 4751 sayılı Kanun'un Genel Gerekçesi şu şekildedir:

"Dünyanın bütün ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de Osmanlı İmparatorluğu döneminden beri emlak üzerinden, emlak vergisi veya başka adlarla vergi alınmaktadır. Emlak üzerinden alınmakta olan bu verginin en önemli sorunu değerleme, başka bir ifadeyle emlakın vergiye tâbi tutulacak kıymetinin belirlenmesi olmuştur.

Emlak vergisinde beyan sisteminin uygulandığı 1972 yılından bu yana mükellefler genellikle gayrimenkullerin değerlerini rayicine nazaran düşük gösterme eğilimi içine girmişlerdir. Bu durum, vergi hasılatını azaltmış ve vergide adalet ilkesini zayıflatmıştır.

Beyan sisteminde görülen aksaklıklar dikkate alınarak emlak vergisinde bina, arsa ve araziler için asgari beyan sistemine geçilmiş ve mükelleflerin bina, arsa ve arazileri için beyan edecekleri değerin idarece tespit edilen miktardan az olmaması sağlanmıştır. Ancak, bugüne kadar yapılan uygulama göstermiştir ki genelde mükelleflerin beyan ettikleri rayiç değerleri, ilan edilen asgari metrekare değerler ile asgari bina inşaat birim metrekare maliyet bedelleri esas alınarak asgari beyan değeri civarında kalmıştır.

Dolayısıyla, çok sınırlı sayıdaki mükellef grubu sahip olduğu taşınmazların gerçek değerleri üzerinden vergi öderken, mükelleflerin büyük bir bölümünün asgari beyan değeri üzerinden vergi ödemeleri adaletsizliklere yol açmıştır.

Ayrıca, büyük bir kısmını emekli, ücretli, dar ve orta gelir grubuna mensup kişilerin oluşturduğu emlak vergisi mükelleflerinden dört yılda bir beyanname alınması bu mükellefler için külfet oluşturmaktadır.

Emlak vergisi uygulaması sonucunda görülen bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak ve vergilemede kolaylığın ve basitliğin sağlanması amacıyla dört yılda bir alınmakta olan beyan esasının kaldırılması ve sadece vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde mükelleflerden bildirim alınmasını sağlamaya yönelik değişikler yapılmaktadır.

Ayrıca, vergilendirmede basitliği sağlamak amacıyla "rayiç bedel" yerine takdir komisyonlarınca takdir edilecek arsa ve araziye ilişkin olarak tespit edilen birim değerleri ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınmak suretiyle bulunacak "vergi değeri"nin emlak vergisi tarhına esas alınmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.

Öte yandan, 2002 yılı genel beyan dönemi için takdir komisyonlarınca tespit edilen arsa birim metrekare değerleri, 1998 yılı birim metrekare değerleri ile mukayese edildiğinde, haksız ve adaletsiz durumların bulunduğu ileri sürülmektedir. Tasarıyla bu haksızlıkların giderilmesine de imkân sağlanmaktadır."

270 11.04.2002 tarih ve 24723 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 33 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer alan düzenleme ile bu husus açıkça belirtilmektedir.

lerek bu beyan üzerine tarhiyat yapılmaktaydı. Bu değişiklikten sonra mükellefin vergi değerini beyan yükümlülüğü kaldırılmıştır. Bu nedenle vergi değeri idarece tespit olunan değer olarak kabul edilerek tarhiyat yapılacaktır.[271] Her ne kadar mükelleflerin beyan yükümlülüğü kaldırılmışsa da bazı durumlar için mükelleflerin bildirim verme yükümlülüğü bulunmaktadır.

539. Emlak Vergisi Kanunu'nun *"Bildirim Verme ve Süresi"* başlıklı 23'üncü maddesi şu şekildedir:

Bu Kanun'un 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hali dahil) emlak vergisi bildirimi verilmesi zorunludur. Devlete ait arazi için bildirim verilmez.

Bildirimler;

a) Yeni inşa edilen binalar için, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içerisinde,

b) Bu Kanun'un 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde, değişikliğin vuku bulduğu bütçe yılı içerisinde,

Emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı haller bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde verilir. Elbirliği mülkiyetinde mükellefler müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi, münferiden de bildirim verebilirler. Paylı mülkiyet halinde ise bildirim münferiden verilir.

Elbirliği mülkiyetinde münferiden bildirim verildiği takdirde, gayrimenkule ait vergi değeri üzerinden hissedarların adedine göre ayrı ayrı tarh ve tahakkuk yapılır.

Bildirimlerin şekli ve kapsamı Maliye Bakanlığınca belirlenir.

1.1. Bildirim Verilmesi Gereken Durumlar ve Bildirim Süresi

540. Emlak Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde hangi durumlarda emlak vergisi bildirimi verileceği ile bildirim verme süresi düzenlenmiştir. Maddeye göre vergi değerini değiştiren durumların gerçekleşmesi halinde bildirim verme zorunluluğu bulunmaktadır. Vergi değerini değiştiren durumlar ise 33'üncü maddede 8 fıkra halinde belirtilmiştir.[272] Aynı taşınmaz için bir

271 Vergi değerinin nasıl tespit edileceği *Matrah* bölümünde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

272 Maddenin 8'inci fıkra hükmünün takdir işlemlerinin yapılmasını öngörmekte olup bu durumda bildirim verilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

defa bildirim yapıldıktan sonra aynı nedenle tekrar bildirimde bulunmaya gerek yoktur.

541. Bu maddeye göre, 2002 yılından itibaren sadece, Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin 1 ila 7'nci fıkraları arasında yer alan vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hallerinde belediyeye emlak vergisi bildirimi verilmesi yükümlülüğü bulunmaktadır.

542. Bildirim verilmesi gereken süre de yine 23'üncü maddede düzenlenmiştir. Maddede, yeni inşa edilen binalar için bildirim verilmesi ile diğer vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde bildirim verilmesinde iki farklı süre esas alınmıştır. Buna göre emlak vergisi bildiriminin;

542.1. Yeni inşa edilen binalarda inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmaya başlandığı bütçe yılı içerisinde;

542.2. Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin 1 ila 7 numaralı fıkralarında belirtilen vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hallerinde ise, değişikliklerin meydana geldiği, bütçe yılı içerisinde;

verilmesi gerekir.

543. Maddeye göre, bildirim verilmesini zorunlu kılan sebebin, bütçe yılının son üç ayı içinde meydana gelmesi halinde, bildirim, olayın meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde verilecektir. Bir başka ifadeyle bütçe yılının son üç ayında vuku bulan vergi sebebini değiştiren olaylar nedeniyle bildirim verilmesi, olayın gerçekleştiği tarihten itibaren üç aylık süreyi geçmemek şartıyla, bir sonraki bütçe yılında da verilebilmektedir.

544. Başka bir anlatımla; *emlak vergisi bildirimi* verilmesi gereken süreler de Kanun tarafından belirlenmiş bulunmaktadır. Kanun'un süreleri belirleyen hükümlerine göre, vergi değerini tadil eden durumların doğması halinde, geçici ve daimi muafiyetlerden yararlanma hali de dahil olmak üzere,[273] değişikliğin gerçekleştiği bütçe yılı içerisinde bildirim verilmesi zorunludur. Bu haller bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde verilir. [274] Yeni inşa edilen bi-

---

273 Muafiyetten yararlanabilmek için bildirimde bulunma şartı öngörülen muafiyet durumları için mutlaka bildirimde bulunulması gerekir. Bu hususla ilgili ayrıntılı açıklama *Emlak Vergisinde Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık* bölümünde *Muafiyetlerde Bildirim ve Hükümleri* başlığı altında yer almaktadır. Ayrıca bu bölümde yer alan, *İstisnada Bildirim ve Hükümleri, İndirimli Emlak Vergisinde Bildirim ve Hükümleri* ve *Kısıtlılıkta Bildirim ve Hükümleri* kısımlarına da bakılmalıdır.

274 Bu süreye ilişkin mirasçıların bildirim verme süresi mirasçılar bakımından bazı durumlarda uzayabilmektedir. Örneğin, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 25.3.1987 tarih ve E:1986/1853, K:1987/987 sayılı kararında; *mirasçılar tarafından tereke defterinin açılması için mahkemeye başvurulması halinde emlak vergisi beyannamesi verme süresinin mahkeme kararının tebliğinden itibaren*

nalar için inşaatın sona erdiği veya sona ermeden önce kullanılan kısımlar varsa kullanımın başlandığı bütçe yılı içerisinde bildirim verilmelidir. İnşaat bütçe yılının son üç ayı içinde sona ermiş veya inşaat sona ermeden kullanılmaya, bütçe yılının son üç ayı içerisinde başlanılmış ise bu tarihlerden itibaren 3 ay içinde bildirim verilmesi gerekmektedir.[275]

545. Emlak vergisi, mükellefler tarafından verilen bildirimler üzerine tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir.[276] Emlak vergisi bildirimleri, vergi konusu olan taşınmazın sınırları içinde bulunduğu ilgili belediyeye verilecektir.[277] Taşınmazın emlak vergisinin ödenmesi için yetkili belediye, bildirimlerin verilmesi için de yetkili olan belediyedir. Nitekim Kanun'un 11 ve 21'inci maddelerinde de vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi gereken hallerde mükelleflerce verilen bildirim üzerine ilgili belediyece verginin tarh ve tahakkuk ettirileceği hüküm altına alınmıştır.

1.1.1. Bildirimlerin Şekli ve Kapsamı

546. Kanun'un 23'üncü maddesinin son fıkrasında yer alan "bildirimlerin şekli ve kapsamı Maliye Bakanlığınca belirlenir" hükmü gereğince, Bakanlık tarafından yayımlanan Emlak Vergisi Genel Tebliğleri ile bu konu hakkında da düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle, 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde;[278] "Emlak Vergisi Bildirimlerinin Yeniden Düzenlenmesi, Mükelleflerden Bildirim Dışında Bir Belge Talep Edilmemesi ve Devredenin Mükellefiyetinin Re'sen Sona Erdirilmesi" başlıklı ikinci bölümündeki en son ve güncel düzenlemeler, konuya ilişkin açıklamaları içermektedir. Emlak vergisi bildirim şekli ve kapsamı, mezkûr Genel Tebliğ çerçevesinde belirlenecektir. Emlak vergisi bildirim örnekleri de yeniden düzenlenerek bu

---

başlayacağına, karar verilmiştir. Bu durumda mirasçıların bildirim verme süresi üç aylık mirası red süresi geçtikten sonra veya mirasçılar tarafından tereke defterinin açılması için mahkemeye başvurulması halinde bu konudaki mahkeme kararının tebliğinden itibaren başlar.

275 Bütçe yılının son üç ayı, Ekim, Kasım ve Aralık aylarıdır. Örneğin vergi değerini değiştiren olay 30 Haziranda olmuşsa bildirimde bulunmanın son tarihi 31 Aralık'tır; ancak olay 20 Kasımda olmuşsa bildirim için son tarih bir sonraki yılın 20 Şubat tarihidir.

276 Mükellefçe bildirim yapılması durumunda tarhiyat, arsa/arazi takdir komisyonunun takdir ettiği birim bedeli ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın tespit ettiği inşaat maliyet bedeli uyarınca tespit olunacak vergi değeri esas alınarak yapılacaktır. Bildirimin yapılmaması durumunda tarhın İdarece yapılması gündeme gelecektir. Bu konu *Tarh ve Tahakkuk* bölümünde incelenmektedir.

277 Emlak Vergisi Kanunu'nun 11'inci ve 21'inci maddeleri uyarınca, bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan taşınmaza ait vergiyi tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenecek olduğundan bu durumda bildirim, valilik tarafından belirlenen belediyeye verilecektir.

278 27.07.2011 tarih ve 28007 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Genel Tebliğ ekinde yeniden yayımlanmıştır. Mükellefler tarafından verilecek olan bildirimler bu örneklere uygun olarak verilecektir.

547. Emlak vergisi bildiriminin verilmiş olması için söz konusu bildirim formlarının verilmiş olması yeterlidir. Zira Kanun'da, emlak vergisi mükelleflerine, bu vergiyle ilgili işlemler sırasında emlak vergisi bildirimi dışında herhangi bir belge vereceklerine dair yükümlülük getiren bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, belediyeler tarafından, emlak vergisi mükelleflerinden emlak vergisi bildirimi dışında tapu sureti, kimlik fotokopisi, vergi kimlik numarasını gösteren belge, elektrik ve su abone belgesi, yapı kullanma izin belgesi, m^2 cetveli veya başkaca bir belge talep edilmeyecektir. belediyelerce, emlak vergisi işlemlerinde mükellefler tarafından bildirilen hususların teyidinin, mükelleflerden belge istenmeden ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda belediyelerce, mükelleflere ait kimlik bilgileri, İçişleri Bakanlığı Kimlik Paylaşım Sistemi üzerinden, tapu kayıtları ise Tapu ve Kadastro Bilgi Sisteminden alınabilecektir. Ayrıca, mükelleflerin şehit, gazi, dul, yetim ve emekli olduklarına ilişkin bilgilerin Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığından elektronik ortamda sağlanması mümkün olacaktır.

548. Belediyeler, emlak vergisi işlemlerinde başta imar birimleri olmak üzere emlak vergisine konu taşınmazlara ilişkin öncelikle kendi kayıtlarında bulunan bilgi ve belgelerden faydalanacaklar ve gerek duymaları halinde bildirimlerin kontrolü amacıyla bildirime konu taşınmazlarda yoklama ve tespit yapacaklardır. [279]

549. Emlak vergisi bildirimlerinde, mükellefin kimlik bilgileri, ikametgâh ve iş adresleri ile binaya ait adres, tapu ve vergilendirmeye ilişkin bilgiler yer alır. Bu bildirim örneğinin A4 ebadındaki kâğıda basılmış şekilde belediyelerce yeteri kadar çoğaltılarak mükelleflerin kullanımına sunulması gerekir.

550. Mükellefler tarafından verilen bildirimler, sicil defterine kaydedilir. Bildirimin ilgili bulunduğu dönemden sonra yapılacak tarhiyatlar sırasında, bina, arsa ve araziye ilişkin olarak söz konusu bildirimlerde yer alan bilgiler dikkate alınacaktır. Yeni bir bildirimin verilmesi gerektiği durumlarda ise en son verilen bildirimlere göre işlem yapılacaktır.

---

279 1319 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesinin sekizinci fıkrasında: *Devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş Emlak Vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan müteselsilen sorumlu tutulurlar. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır. Tapu daireleri devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirir,* hükmü yer almaktadır. Bu hüküm doğrultusunda belediyeler, devir ve ferağ işlemlerinden sonra devredenden tapu senedi veya herhangi bir belge istemeden devredenin emlak vergisi mükellefiyetini devir ve ferağın yapıldığı yılı takip eden bütçe yılı başından itibaren re'sen sona erdireceklerdir.

551. Geçici ve daimi muafiyetten yararlanan bina, arsa ve araziler için de bildirim verilmesi gerekmektedir.

552. Devlete ait araziler için ise bildirim verilmesi söz konusu değildir.

553. Mükelleflerce aynı belediye ve mücavir alan sınırları içinde aynı yıl içinde iktisap olunan aynı cins birden fazla gayrimenkulün tek bildirim ile bildirilmesi de mümkündür.

1.1.2. Bildirimde Bulunma Yükümlüsü

554. Emlak vergisi bildiriminde bulunma yükümlülüğü emlak vergisi mükelleflerine, yani malik varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa malik gibi tasarruf edenlere aittir.[280]

555. *Paylı mülkiyet* halinde bildirim her bir ortak tarafından, belirlenmiş payı için münferiden verilir. Yani, her paydaş kendi hissesi için ayrı ayrı bildirimde bulunacaktır.

556. *Elbirliği mülkiyetinde ortaklar* müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi, her bir hissedar münferiden yani ayrı ayrı da bildirim verebilirler. Müşterek imzalı bir bildirim verilmesi halinde ilgili belediye tarafından tüm iştirakçiler adına bir tahakkuk yapılacaktır. Her mükellefin ayrı ayrı (münferiden) bildirimde bulunması halinde ise taşınmazın vergi değeri üzerinden hissedarların adedine göre emlak vergisi ayrı ayrı tahakkuk ettirilecektir. Bir taşınmaza elbirliği halinde sahip olan her bir mükellef verginin tamamının ödenmesinden müteselsilen sorumludur (Günay,2010:20-21).

557. Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca; tüzel kişilerle küçükler ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Bu durumlarda bildirimde bulunma yükümlülüğü kanuni temsilcilerdedir.

1.1.3. Bildirimin Süresinde Verilmemesi

558. Bildirimin süresinde verilmemesi üzerine tarhiyat işlemleri Kanun'un 32'nci maddesi gereğince yetkili idare olan belediye tarafından yapılacaktır.[281]

---

280 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 20.11.2008 tarih ve 112365 sayılı **özelge**sine göre; *Maliye Hazinesinin maliki bulunduğu ve şirket lehine 49 yıl süreli daimi ve müstakil üst hakkı tesis edilen söz konusu arsa üzerine yaptırılan otel binası ve tesisleri için inşa edildiği bütçe yılı içerisinde, bütçe yılının son 3 ayı içinde inşa edilmiş ise 3 ay içinde ilgili belediyeye emlak (bina) vergisi bildirimi verilmesi ve bu bildirim üzerine belediye tarafından vergi değerinin hesabında bina normal inşaat maliyetlerine göre bulunan değere arsa değerinin ilave edilmemesi* gerekmektedir.

281 Bu konu *Tarh ve Tahakkuk* bölümünde incelenmektedir.

Belediye tarafından yapılan tarhiyatta her yıla ilişkin vergi değeri, 29'uncu madde hükmü dikkate alınarak hesaplanır. [282]

559. İdarece yapılacak tarhlar beş yıllık zamanaşımına tabidir. Emlak vergisi bildirimi verilmeyen ve idare tarafından da, bu husus tespit edildiği halde tarhiyat yapılmayan emlak vergileri, beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmez iseler, zamanaşımına uğrayacaktır.[283] Tarh zamanaşımı bildirimde bulunulmadığının ilgili belediye tarafından öğrenildiği tarihi takip eden yıldan itibaren başlar.[284]

560. Süresinde emlak vergisi bildiriminde bulunulmaması halinde ayrıca cezai işlem ve gecikme faizi de söz konusu olacaktır.[285]

560.1. Bu hususla ilgili olarak; 1) yeni malik tarafından süresinde bildirim verilmemesi, 2) mirasçılar tarafından süresinde bildirim yapılmaması veya 3) vergi değerini tadil eden sebeplerin oluşması nedeniyle bildirim yapılmaması yönünden inceleme yapılabilir.

560.2. İlk iki durumda bildirimin süresinde verilmemiş olması verginin tahakkukuna engel teşkil etmeyeceğinden bu durumlarda ikinci derecede usulsüzlük cezası kesilecektir. *Emlak beyannamesinin süresinde verilmeyip de iki aylık ek sürede verilmesi durumunda vergi ziyaı uygulanmayacağı bunun yerine ikinci derecede usulsüzlük cezası uygulanacağını* düzenleyen Emlak Kanunu'nun 27'nci maddesi 4751 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile kaldırılmış bulunduğundan, vergi ziyaına sebebiyet verilen hallerde ikinci derecede usulsüzlük cezası ile vergi ziyaına sebebiyet verilen miktar nedeniyle kesilecek cezanın kıyaslanarak fazla olanın uygulanması gerekir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesinin 1'nci fıkrasında cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilecek olduğu düzenlenmiştir. Vergi değerini tadil eden sebeplerin oluşması nedeniyle bildirim verilmesi durumunda ise, vergi eksik tahakkuk etmiş olacağından vergi kaybı nedeniyle uygulanacak ceza vergi ziyaı cezasıdır.[286]

560.3. Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekkülle-

---

282 Emlak Vergisi Kanunu'nun "*Bildirim Verilmemesi Halinde Yapılacak İşlemler*" başlıklı 32'nci maddesi: "*Bildirimin süresinde verilmemesi halinde, vergi idarece tarh edilir. İdarece tarhiyatta her yıla ilişkin vergi değeri, 29 uncu madde hükmü dikkate alınarak hesaplanır"* hükmünü içermektedir.

283 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi uyarınca.

284 Bu konu ile ilgili olarak *Zamanaşımı* bölümüne bakılmalıdır.

285 Cezai işlem konusu *Vergi Kabahatleri ve Cezaları* bölümünde, gecikme faizi de *Tahsilat* bölümünde incelenmektedir.

286 Cezalar Kitabın Vergi Kabahatleri ve Cezaları bölümünde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

rin, mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Bu durumlarda bildirimde bulunma yükümlülüğü kanuni temsilcilerdedir. Bu kişilerin bildirimde bulunmamaları halinde cezai işlemin muhatabı bu kişiler olacaktır.[287]

560.4. Diğer taraftan, Kanun'un 112'nci maddesinde ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatlarda verginin ait olduğu dönemin normal vade tarihinden, verginin kesinleştiği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanacağı hükme bağlanmıştır (Günay,2010,25).

560.5. Kısacası, emlak vergisine ait bildirimi süresinde vermeyen mükellefler adına; emlak vergisi idarece tarh edilir; mükellefiyetin başladığı yıl için vergi ziyaı cezası ile ikinci derece usulsüzlük cezasından miktar itibariyle fazla olanı, diğer yıllar için ise sadece vergi ziyaı cezası kesilir. Örneğin, 2009 yılında satın aldığı taşınmaza ait emlak vergisi bildirimini 20011 yılının 8'inci ayında veren mükellef adına mükellefiyetin başladığı yıl olan 2010 yılı için bu yıla ait ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezasından miktar itibariyle fazla olanı kesilir. 2011 yılı için ise sadece vergi ziyaı cezası kesilir.

1.2. Bildirimlerde Önemli Bazı Hususlar

1.2.1. Bildirimlerin Önemi

561. Emlak vergisi bildirimleri hali hazır durumda belediyelerce düzenlenmektedir. Mükelleflerin bildirimlerde imzalarının bulunmaması nedeniyle, bildirimlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların önlenmesi açısından bildirimlerin mükelleflere tebliğinin yapılması gereklidir. Uygulamada mükelleflerin çokluğu nedeniyle tebliğ yapılmamaktadır. Ancak oluşturulacak sağlam altyapı ve yeterli personel ile bu sağlanabilir. Üstelik belediyeye gelen mükelleflere bildirimlerin imzalatılması da mümkündür. Ayrıca bildirim tebliğlerinin, memur vasıtasıyla değil de posta yoluyla yapılması da mümkündür. Bu mükelleflerin de lehinedir, böylece sonradan oluşabilecek birçok ihtilaf baştan önlenebilecek, mükelleflerin bu konuda itirazları varsa konu daha karmaşıklaşmadan çözüme kavuşturulabilecektir.

562. Mükelleflerin imzaladıkları bildirimde yer alan hususlara itirazları mümkün değildir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesine göre; mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu durumun istisnası vergi hatalarıdır. Aynı şekilde mükelleflere tebliğ edilen bildirimler de mükellefçe bu konuda tarhiyat öncesinde dava konusu edilmemişse daha sonra dava konusu edilemeyecektir.

---

287 Bu kişilerin ödenmeyen vergiden sorumlulukları *Tahsilât* bölümünde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu başlığında açıklanmıştır.

1.2.2. Bildirimlerde Mükellef İmzasının Bulunmasının Önemi Üzerine

563. Uygulamada emlak vergisine ilişkin formlar bilgisayar ortamında kayıtlı bulundurularak mükellefin sözlü beyanlarının kayda geçirilmesi ile düzenlenmektedir. Ancak bu durumda bilgisayardan çıktı alınmaması veya çıktı alınıp da mükellefe imzalattırılmaması söz konusu olabilmektedir. Bildirimde mükellefin imzasının olmaması birçok soruna sebebiyet vermektedir.

564. Bu hususta 21 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin incelenmesinde fayda bulunmaktadır. Tebliğde beyanname olarak geçen hususları bildirim olarak anlamak gereklidir. Bu tebliğe göre; beyanname düzenlemenin mükellefler üzerinde yarattığı külfeti azaltmak ve kolaylık sağlamak amacıyla, belediyelerin mükelleflere ait emlak vergisi bildirimlerinin bilgisayarda doldurulması ve çıktı olarak alınan beyannamelerin de mükelleflerce imzalanarak verilmesi aşağıda belirtilen şartlara uyulması kaydıyla uygun görülmüştür.

564.1. Otomasyona geçmiş belediyelerce bilgisayar çıktısı olarak düzenlenecek bildirimlerin, şekli ve muhtevası Maliye Bakanlığınca tespit edilen emlak vergisi (bina, arsa ve arazi) bildirimlerine uygun ve ihtiva ettiği bilgileri taşıması gerekmektedir.[288]

564.2. Emlak vergisi bildiriminde, mükellef tarafından değer gösterilmeyecek, takdir komisyonunca tespit edilen asgari birim değeri ve bina metrekare inşaat birim bedeli, vergi değeri için esas alınacaktır.

565. Belediyeler tarafından bilgisayar çıktısı olarak düzenlenerek verilecek bildirimleri mükelleflerin veya mükellefin vekâletine sahip olanların imzalamaları gerekmektedir.

1.2.3. Bildirmelerle İlgili Diğer Özellikler

566. Emlak beyanları, emlakın bulunduğu ilgili belediyenin emlak vergisi ile ilgili birimine verilir.

567. Köylerde bulunan bina, arsa ve araziler köy beyan defterine kaydedilir.[289]

---

288 Bu bildirimlerin örneklerinin güncel halleri, 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin ekinde yer almaktadır.

289 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 09.08.2006 tarih ve 62351 sayılı **özelge**sinde köy taşınmazlarının beyanı hakkında şu açıklama yer almaktadır:

Köy kıymet beyanı defterine;

1) Beyan edilen tapusuz taşınmazlara tapu verilmesi durumunda taşınmazın maliki veya alanı değişmiş ise bildirim verilmesi,

2) Bir babanın 6 oğlu tarafından beyan edilen tapusuz taşınmazlarla ilgili tapu kaydı sadece baba adına çıkmış ise bu taşınmazlar için baba tarafından bildirim verilmesi, veya eski beyanlar ile yeni çıkan tapular arasında yüzölçümü açısından farklılıklar var ise değişiklik nede-

Bu taşınmazlar, bölge ve mevkisine göre vergiden muaftırlar.

568. Genel takdir dönemlerinde komisyon tarafından araziler özelliklerine göre bulundukları mıntıkaya ve mevkiiye göre metrekare beyan değeri tespit edilir. Bu değerlere göre vergi hesaplamaları yapılır. Tarım arazileri bulundukları bölge ve mevkiiye göre kısıtlamaya tabi olabilirler, bu tür yerler vergiden muaf yerlerdir.

569. Miras yoluyla taşınmaz edinmelerde, bildirim verilirken veraset ilamı yeterlidir. 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne göre başka evrak aranmaz. Mirasın paylaşımının gerçekleştirilmediği dönemde, söz konusu emlak vergisi bildiriminin elbirliği mülkiyet için verilen bir bildirim işlemi olduğu söylenebilir.

---

niyle bildirim verilmesi, ayrıca 09.04.2002 tarihinden itibaren köy kıymet beyanı defterlerine beyanda bulunulmasına imkan bulunmadığından, yeniden tapu çıkan köylere boş köy kıymet beyanı defteri verilmemesi ve tekrar beyan alınmaması,

3) 40.000 m^2 olarak beyan edilen tapusuz taşınmaz, verilen tapuda 1.000 m^2 olarak yer almakta ise bu 1000 m2 için bildirim verilmesi,

4) Hiçbir taşınmaz beyanında bulunmayan şahıs adına tapu verilmiş ise, adına tapu verilen bu şahıs tarafından bildirim verilmesi,

gerekmektedir.

Diğer taraftan, 09.04.2002 tarihinden itibaren köy kıymet beyanı defterlerine beyanda bulunulması mümkün olmadığından tapusu biten köylere köy kıymet beyanı defteri verilmeyeceği ve tapu kadastro çalışmaları yapılan söz konusu köylerde tapusuz taşınmazlarla ilgili olarak vergi değerini tadil eden sebeplerin (bina inşa edilmesi, bina ve arazinin satın alınması gibi) meydana gelmesi halinde de mükellefler tarafından ilgili belediyeye emlak vergisi bildirimi verileceği tabiidir.

Beşinci Bölüm

Matrah

1. Emlak Vergisinin Matrahı

570. Emlak vergisinin konusunu taşınmazların oluşturduğu, taşınmazların ise *arsa, arazi ve binalardan* müteşekkil olduğu; emlak vergisi bakımından, arazinin, *sınırları belli ancak parsellenmemiş ve resmi olarak imara açılmamış toprak parçası* olduğu; arsanın da, B*elediye sınırları içinde belediyece* parsellenmiş *araziler* olduğu; binanın ise, *yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatların hepsi* olduğu, daha önceki bölümlerde ifade edilmiş ve detaylı olarak incelenmişti.

571. Taşınmazların emlak vergilerinin belirlenmesi için öncelikle bu vergiye ilişkin matrahın ne olduğunun belirlemesi gerekir. Çünkü matrah; bir verginin miktarını belirlemek için temel olarak alınan değerdir. Zira bir verginin matrahı, üzerine bir oran ya da tarife uygulanarak ödenecek vergi miktarının hesaplanmasına yarayan ekonomik değeri veya fiziki bir unsuru ifade etmektedir.

572. Matrah, vergi alacağının kanunlarda gösterilen esaslar çerçevesinde idarece hesaplanırken alacağın miktarının tespitinde esas alınacak olan varlık değeridir. Bu belirlenen varlık değerine yani matraha, yine kanunda belirlenen oranlar uygulanarak hesaplanacak miktar, vergi miktarını oluşturmaktadır.

573. Emlak vergisinde matrah, değer esaslı olup, taşınmazların değeri emlak vergisinin matrahını oluşturur. Emlak vergisinde matrah olarak kabul edilecek olan unsur; bina, arsa veya arazinin değeridir. Bina, arsa veya arazinin değeri ise, emlak vergisi matrahı açısından, kanununa göre tespit edilen *"vergi değeri"*dir. Bir vergiye matrah olan servet veya servet unsuru olarak taşınmazların iktisadi kıymetlerinin takdir ve tespiti için yapılan değerlemede vergi değeri esas alınmaktadır.

574. Emlak vergisi, Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit edilen bina, arsa ve arazi vergisi matrahları üzerinden, Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan oranlara göre hesaplanan bir vergidir. Ödenecek emlak vergisi; bina, arazi veya arsanın ilgili belediyelerce; arsalar için takdir komisyonu tarafından 4 yılda bir takdir olunan değer ve binalar için *Maliye* ve *Çevre ve Şehircilik* Bakanlıkları tarafından her yıl tespit olunan Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel uyarınca belirlenmiş olan vergi değeri esas alınarak belirlenmektedir.

575. Emlak Vergisi Kanunu'nda matrah yönünden arsa ve araziler için ayrı, binalar için ayrı maddelerde düzenleme yapılmıştır. Kanunu'nun 7'nci maddesinde[290] *Bina Vergisinin* matrahının, bu kanuna göre tespit edilen vergi değeri olduğu, sabit istihsal (üretim) tesisatına ait değerlerin vergi matrahına dâhil olmadığı belirtilirken; 17'nci maddesinde[291] de *Arazi Vergisinin* matrahının, bu kanuna göre tespit edilen vergi değeri olduğu belirtilmiştir. Görüldüğü üzere, bu maddelerde, taşınmazların (bina, arsa ve arazilerin) *emlak vergisi matrahının, Vergi Değeri* olduğu belirtilmiştir. Vergi değeri ise, "*bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeri*" ifadesi ile tanımlanmıştır. Bu tanımlamada, kanunun diğer maddelerine atıf yapılarak, vergi değerinin ve dolayısıyla da emlak vergi matrahının, atıf yapılan hükümlere göre belirleneceği açıkça hükme bağlanmış bulunmaktadır.

576. Bu açıklamalara göre, bir taşınmazın emlak vergisi matrahı, yani emlak vergisi hesap edilirken esas alınacak olan ekonomik değeri, o taşınmazın vergi değeriyle aynı olmaktadır. Vergi matrahı ile vergi değeri aynı olduğuna göre, emlak vergisi matrahının ne olduğunun belirlenmesi için öncelikle o taşınmazın vergi değerinin bilinmesi gerekir. Yani, taşınmazın vergi değerinin belirlenmesi halinde aynı zamanda emlak vergisi matrahı da belirlenmiş olacaktır. Kanun'da yer alan hükümlere göre; bir bina, arsa veya arazinin emlak vergisinin matrahı, o bina, arsa veya arazinin Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit edilen vergi değeri olduğundan, bu durumda öncelikle Emlak Vergisi Kanunu'nda bahsedilen *vergi değeri*nin neyi ifade ettiğinin açıklanması gerekmektedir.

577. Bu maddede yer alan tanımlama genel bir tanımlama olup, muafiyet ve istisna durumlarının olmadığında, vergi değeri aynen vergi matrahı olarak kabul edilecektir. Ancak muafiyet ve istisnaların söz konusu olduğu durum-

---

290 Kanun'un 7'nci maddesinde: *Bina Vergisinin matrahı, binanın bu kanun hükümlerine göre tesbit olunan vergi değeridir. Sabit istihsal tesisatına ait değerler vergi matrahına alınmaz,* hükmü yer almaktadır.

291 Kanun'un 17'nci maddesinde: *Arazi Vergisinin matrahı arazinin bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir*, hükmü yer almaktadır.

larda, emlak vergisi matrahı, muafiyet ve istisnalar için öngörülen toplam miktarların vergi değerinden düşülmesiyle kalan değer olacaktır.[292]

2. Matraha Esas Emlak Vergi Değeri

578. Emlak vergisinin matrahı, vergisel amaçlı yapılan taşınmaz değerlemesi ile bulunan değerdir. Vergi değerinin nasıl tespit edileceği ise emlak vergisine ilişkin yasal mevzuat ile belirlenmiştir. Yasal dayanaklara ilişkin açıklamalara geçmeden önce konunun teorik çerçevesinin kısaca bilinmesinde yarar bulunmaktadır.

578.1. Bilindiği üzere; emlak vergisi, servet üzerinden alınan bir vergi olarak, kişilerin vergi ödeme gücünün göstergesi olan bina, arsa veya arazi gibi taşınmaz servet unsurlarını vergilendiren bir niteliğe sahiptir. Emlak vergisinin konusunu servet veya servet unsurlarının oluşturması bakımından, öncelikle vergi matrahının parasal bir değer olarak tespit edilmesi zorunlu hale gelmektedir. Zira vergi parasal bir değer olarak belirlenmektedir. Bu durumda, emlak vergisinin matrahını teşkil eden ekonomik varlıkların parasal karşılığının bulunması için değerleme yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

578.2. Taşınmaz değerlemesi, vergi hukukunda "emlak değerlemesi" olarak adlandırılmaktadır. Türkiye'de uygulanmakta olan emlak vergisi, yapısı itibarıyla sıkı sıkıya emlak değerlemesine bağlı bir mükellefiyettir (Hacıköylü ve Heper,2010:2). Hatta bazı kaynaklarda emlak vergisi doğrudan doğruya bir "değerleme vergisi" şeklinde de ifade edilmektedir (Vergi Reform Komisyonu,1972:5-6).

578.3. Türkiye'de bir taşınmaza ait değerlemelerde, vergiye esas değer, alım-satım değeri veya rayiç değer, kamulaştırma değeri, adli yargıda bilirkişilerce belirlenen mahkeme değeri, sigorta değeri ve benzeri çok sayıda değer ile karşılaşılmaktadır. Taşınmazların emlak vergisi matrahının belirlenmesinde ise kanun tarafından vergi değeri ile değerleme yapılması kabul edilmiştir. Yani, vergiye konu bir taşınmazın değerlemesi, kanunla tanımlanmış *vergi değeri* üzerinden yapılmaktadır (Hacıköylü ve Heper,2010:3). Taşınmaz unsurlarının değerinin başka bir ifade ile verginin matrahının tespitine yönelik *vergisel amaçlı taşınmaz değerlemesi* yani vergi değeri yöntemi benimsenmiştir.

578.4. Emlak vergisi matrahının belirlenmesi için kabul edilen taşınmaz değerleme yöntemi olarak benimsenen "vergi değeri"nin belirlenmesinin ise takdir komisyonu tarafından yapılması öngörülmüştür. Komisyon tarafından tak-

---

292 Taşınmazda kısıtlılık varsa vergi değeri tam olarak tespit edilecek ancak kanunca öngörülen orandaki verginin mükellefçe ödenmesi tecil edilecektir. Bu hususta ilgili bölümde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

dirlerin nasıl yapılacağı yasal mevzuatta belirlenmiş olmakla birlikte, netice itibariyle bir takdir işlemi olması dolayısıyla, emlak vergisine matrah olacak değerler nesnel ölçütlerden çok, öznel ölçütlere bağlı tahminlere dayanmaktadır (Yomralıoğlu ve Nişancı, 2006:3).

578.5. Vergi değerinin gerçekçi ve doğru bir şekilde tespitine, takdir komisyonlarının oluşumuna ve verginin tahsil ve denetimine ilişkin sorunlar nedeniyle Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerin, çoğunlukla emlak vergisine matrah olacak taşınmaz değerinin belirlenmesine ilişkin olduğu görülmektedir (Hacıköylü ve Heper,2010:4).

578.6. Bu çerçevede, vergi değerinin belirlenmesinde iki temel bileşenin kullanıldığı görülmektedir. Bunlardan ilki arsa ve araziler için en asgari birim değerler, diğeri ise bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleridir (Hacıköylü ve Heper,2010:5). Asgari arsa birim değerleri, cadde ve sokak ölçeğine, arsa sayılacak parsellenmemiş arazilerin birim değerleri değer bakımından farklı bölgeler ölçeğine, asgari arazi birim değerleri ise il ya da ilçe ölçeğinde arazilerin cinsine göre (kıraç, taban ve sulak) belirlenmektedir. Bina vergi değerinin belirlenmesi ise yapı maliyet bedeli, arsa payı değeri, aşınma payı oranı ve asansör/kalorifer donatılarını içeren maliyet yöntemi kullanılarak belirlenmektedir. Bu belirleme işleminde, çoğu etkenin (konum, yerel piyasa özellikleri vb.) göz ardı edildiği görülmektedir.

579. Belirttiğimiz gibi, emlak vergisi matrahı, Emlak Vergisi Kanunu'nun 7'nci ve 17'nci maddelerine göre, taşınmazların *bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir*. Taşınmazların tespit edilen vergi değerleri, aynı zamanda emlak vergisi matrahını oluşturmaktadır.

579.1. Vergi değerine ilişkin tanımlama, Vergi Usul Kanunu'nun, "Vergi Değeri" başlıklı 268'inci[293] maddesinde yer almaktadır. Bu maddede *vergi değeri*, "bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeridir" olarak tanımlanarak emlak vergisinde vergi matrahı tespitinde esas olan değerin, taşınmazların vergi değeri olduğu açıkça belirtilmiş olmaktadır.

579.2. Vergi Usul Kanunu'nda vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti için "*Değerleme*"[294] yapılmasından bahsetmektedir. Yine aynı kanununda iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, değerleme ölçülerinin[295] neler olduğu belirlenmiş ve bu ölçüler arasında, "vergi değeri" de sayılmıştır. Vergi değeri ise yine Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmıştır.

---

293 3.4.2002 tarih ve 4751 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile değişik.

294 Vergi Usul Kanunu'nun "Değerlemenin Tarifi" başlıklı 258'inci maddesi uyarınca.

295 Vergi Usul Kanunu'nun "Değerleme Ölçüleri" başlıklı 261'inci maddesi uyarınca.

579.3. Yine Vergi Usul Kanunu'nda, "bir vergiye matrah olan servetin veya servet unsurlarının değerlenmesinde *Servetleri Değerleme* bölümünde yazılı esasların cari olacağı"[296] ve devamında da, "ticari sermayeye dahil olsun olmasın bilumum binalarla arazilerin vergi değeri ile değerleneceği"[297] hüküm altına alınmıştır.

580. Taşınmazların matraha esas olan *Vergi Değeri'*nin ne olduğu Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde açıklanmıştır. Kanun, Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine atıfta bulunarak, (2002 yılından itibaren[298]) arsa ve arazilerin vergi değerinin, "Takdir Komisyonu"[299] tarafından, 4 yılda bir[300] tespit ve takdir olunan asgari birim değerlere göre hesaplanacağını belirtmiştir. Yani öncelikle asgari birim değerinin komisyon tarafından tespit ve takdir olunarak belirlenmesi; sonra da bu birim değere göre arsa ve arazilerin emlak vergi değerinin hesaplanması söz konusudur.

581. Kısacası emlak vergisinde Vergi Değeri, taşınmazların asgari ölçüde birim değerlerine göre belirlenmektedir. Ancak, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde, taşınmazların vergi değeri; taşınmazın bina, arsa ve arazi olması durumuna göre ayrım yapılarak belirlenmiştir.[301]

---

296 Vergi Usul Kanunu'nun "Esaslar" başlıklı 291'inci maddesi uyarınca.

297 Vergi Usul Kanunu'nun "Bina ve Arazi" başlıklı 297'inci maddesi uyarınca.

298 4751 Sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 49'uncu madde uyarınca.

299 Asgari Ölçüde Birim Değer Tespiti Takdir Komisyonu

300 Bakanlar Kurulu bu dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir.

301 Emlak Vergisi Kanunu'nun *"Vergi Değeri"* başlıklı 29'uncu maddesi şu şekildedir;

Vergi değeri;

a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre;

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskân bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31'inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle,

Hesaplanan bedeldir.

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

581.1. *Arsa ve araziler için* vergi değerinin, belli başlı özellikleri itibarıyla Takdir Komisyonlarınca tespit ve takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedel yani arsa ve araziler için vergi değerinin, komisyon tarafından yapılacak olan en düşük arsa ve arazi metrekare birim değerleri olduğu; *binalar için* vergi değerinin ise, metrekare normal inşaat maliyetleri[302] ile arsa veya arsa payı değeri birlikte dikkate alınarak hesaplanan bedel olduğu, açıklanmıştır.

582. Bu bedel hesaplanırken, Emlak Vergisi Kanunu hükümleri ile Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümleri ile Maliye ile Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri dikkate alınacak ve bunlardan yararlanılacaktır. Maddede ayrıca vergi değerinin nasıl artırılacağına, artırma ve indirme yetkisinin kime ait olduğuna ilişkin hükümlere de yer verilmektedir. Takdir Komisyonu tarafından asgari birim değer tespitinin yapıldığı 4 yıllık iki takdir dönemi arasında geçen yıllarda ve vergi değerini tadil eden sebepler nedeniyle vergi mükellefiyeti başlangıçlarında, vergi değerinin (ve dolaysıyla vergi matrahının) nasıl belirleneceği de 29'uncu maddede yer almaktadır.

583. Emlak vergisinin belirlenmesi, üç farklı aşama sonucunda gerçekleşmektedir. *Birinci Aşamada*: Arsa ve arazilerin asgari birim değerlerinin takdir komisyonu tarafından; bina inşaat maliyet bedellerinin *Maliye* ve *Çevre ve Şehircilik* Bakanlıklarınca tespit ve takdiri yapılmaktadır. *İkinci Aşamada*: Vergi değerinin bu birim değerlere göre hesaplanması söz konusudur.

---

33 üncü maddeye (8 numaralı fıkra hariç) göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.

(Değişik fıkra: 16.06.2009-5904 S.K./33.mad) Vergi değerinin hesabında bin liraya, verginin hesaplanmasında ise bir liraya kadar olan kesirler dikkate alınmaz.

Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen artış oranını sıfıra kadar indirmeye veya yeniden değerleme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 95'inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir.

302 Vergi Usul Kanunu, Mükerrer Madde 49/a maddesi uyarınca; *Maliye ve Bayındırlık ve İskân bakanlıkları, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi hükmü ile aynı Kanun'un 31'inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilân eder.*

Üçüncü Aşamada: Hesaplanan bu vergi değerine göre matrahın belirlenmesi, tarh ve tahakkuku yapılmaktadır.

583.1. Emlak vergisi matrahına esas olan, vergi değeri ve dolaysıyla da vergi matrahı;

a) *Arsalar için;* Takdir komisyonunca takdir olunan asgari ölçüde arsa metrekare birim değerinin, vergi uygulanacak arsanın toplam yüzölçümü ile çarpılması suretiyle,

b) *Araziler için*; Takdir komisyonunca takdir olunan asgari ölçüde arazi metrekare birim değerinin, vergi uygulanacak arazinin toplam yüzölçümü ile çarpılması suretiyle,

c) *Binalar için*; Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca müştereken tespit edilen inşaat maliyet bedeli ile üzerinde bulunduğu arsanın değerinin ve tüzükte belirtilen diğer hususların toplanması ve yıpranma payının çıkarılması suretiyle

hesaplanmaktadır.

584. Bu bağlamda, asgari birim değerleri; arsa ve araziler için vergi değerinin hesaplanmasındaki temel unsur olması; binalar için ise, vergi değeri hesaplanırken dikkate alınacak unsurlardan biri olması bakımından önemli bir yer tuttuğu için ayrı bir başlıkta incelenmesi yerinde olacaktır.

585. Kanun'un vergi değerini -ve dolaysıyla emlak vergisi matrahını-, binalar için farklı, arsalar için farklı, araziler için farklı kriterleri esas alarak belirlemesinden dolayı, bina, arsa ve arazi için vergi değerinin ne olduğuna ilişkin açıklamaların da ayrı başlıklar halinde ele alınması yerinde olacaktır. Bu çerçevede aşağıda, öncelikle vergi değerine esas olan asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer takdirlerine ilişin konu bir başlık altında açıkladıktan sonra, bina, arsa ve araziler için vergi değerinin ne olduğu konusu ayrı ayrı başlıklar altında incelenecektir.

2.1. Vergi Değerine Esas Asgari Birim Değeri

586. Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bina, arsa ve arazilerin emlak vergisi matrahını belirlemek için vergi değerinin hesaplanması; vergi değerinin hesaplanması için de Takdir Komisyonu tarafından asgari birim değerlerinin tespit edilmesi gerekmektedir.

587. Asgari ölçüde birim değerleri, Takdir Komisyonu tarafından Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir ve tespit edilmektedir. Komisyon tarafından 4 yılda bir yapılacak olan asgari birim değerlerinin tespit ve takdirinin nasıl ve hangi şartlarda yapılacağı ilgili kanunda açıklanmıştır. Komisyon, bu birim değer tespitini, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde yer alan hükümler ile Emlak Vergisine

Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümlerini göz önüne alarak yapacak ve gerekirse bilirkişilerden yararlanabilecektir.[303]

588. Vergi değeri hesabına esas olan asgari ölçüde birim değer tespitini yapan Takdir Komisyonun oluşumu, görev ve yetkileri, değerlendirme yöntemi Vergi Usul Kanunu'nun, mükerrer 49'uncu maddesi, 72 ila 77'nci maddeleri ve 87 ila 92'nci maddeleri arasında hükme bağlanmıştır.[304] Bu hükümlerde,

---

303 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, "Komisyonların Görevleri" başlıklı 74'üncü maddesinin son fıkrasına göre.

304 Vergi Usul Kanunu'nun, 4751 sayılı Kanun'un 1/A maddesiyle değişen 09.04.2002 tarihinde yürürlüğe giren "*Emlak Vergisine Ait Bedel ve Değerlerin Tespiti, İlanı ve Kesinleşmesi"* başlıklı Mükerrer 49'uncu maddesi şu şekildedir:

a) Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesi hükmü ile aynı Kanun'un 31 inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilân eder.

Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen onbeş gün içinde Danıştayda dava açabilir.

b) Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanunu'nun 33 üncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir.

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır.

Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştaya başvurulabilir.

Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilân edilir.

Bakanlar Kurulu bu fıkrada yer alan dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir.

c) Yukarıdaki fıkralara göre; Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının onbeş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır. Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.

emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesinin yanı sıra, Takdir Komisyonun kuruluşu, üyelerinin seçilmesi, görevleri ve yetkileri ile komisyonlara seçilecek üyelerin sahip olmaları gereken vasıflar, yapacakları yeminler, devam durumları, görev süreleri, ücretleri ve karar alınırken uygulanacak nisaplar ayrı ayrı belirtilmiştir.

589. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesi uyarınca takdir komisyonlarının arsalara ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin yapılacağı sürecin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanların takdirin bulunduğu il ve ilçe merkezindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığı verilmektedir. Ayrıca büyükşehir belediyesi bulunan illerde, takdir komisyon kararları merkez komisyonuna da imza karşılığı verilmektedir.

590. Yasal düzenlemeler doğrultusunda belirlenen arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değerlere ilişkin takdir komisyonu kararları uygulama boyutunda özellikle arsalar için oluşan değerlerin bazı bölgelerde çok yüksek ya da düşük takdir edilmiş olması nedeniyle kamuoyunda devamlı eleştiri ve tartışma konusu olmaktadır.

591. Tespit edilen arsa ve arazi birim değerlerine karşı gerçek ve tüzel kişilerin dava açma hakkı bulunmamaktadır. Konu bu açıdan değerlendirildiğinde, komisyon kararlarına itiraz hakkının yine komisyonlarda yer alan kurum ve kişilere verildiği görülmektedir. Bu durum uygulamada önemli sorunlar yaratmaktadır. Bu sorunlardan en önemlisi ise vergi mükelleflerine ödemekle yükümlü olduğu ve matrahı idare tarafından belirlenen bir vergiye itiraz hakkının verilmemesinin anayasal bir sorun teşkil etmesi ve mükelleflerin vergiye gönüllü katılımını olumsuz etkilemesidir.[305]

2.1.1. Komisyonun Oluşumu

592. Takdir komisyonunun oluşumu Vergi Usul Kanunu'nun 72'inci ve devam eden maddelerine göre gerçekleşecektir. Komisyon'un oluşumunda, yasal şekil şartları önemli olup, yasal şekil şartlarına uymayan takdir komisyonunun kararları geçerliliğini yitirebilmektedir.[306] Bu maddeye göre takdir

---

d) (a) ve (b) fıkralarındaki bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin süreleri gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

305 Bu hususla ilgili olarak *Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açılması* başlığı altında açıklamalar yapılmıştır.

306 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 26.02.1998 tarih ve E:1998/543, K:1998/770 sayılı kararı ile; *iki kişiden oluşan ve yasal şekil şartlarına uymayan takdir komisyonu kararının* ipt*ali gerektiğine* karar verilmiştir.

komisyonları arsalar ve araziler için ayrı komisyonlar olarak oluşturulmaktadır. Ayrıca, Büyükşehir Belediyesi bulunan illerde arsa ve araziye ait takdir komisyonu kararlarını inceleyecek Merkez Komisyonu oluşturulmaktadır.

592.1. *Arsalara ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu;* 1) Belediye başkanı veya tevkil edeceği bir memur (Komisyon Başkanı), 2) İlgili belediyeden yetkili bir memur, *3) Defterdarın (vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının) görevlendireceği iki memur,* 4) Tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur, 5) Ticaret odasınca seçilmiş bir üye, 6) İlgili mahalle veya köy muhtarından kurulur. 7) Organize sanayi bölgesi bulunan yerlerdeki takdirlerle ilgili arsalara ilişkin komisyonlarda organize sanayi bölgesini temsilen ayrıca bir üye katılacaktır. Arsalara ait takdir komisyonu Organize Sanayi Bölgesi olmayan yerlerde 7 kişiden, olan yerlerde 8 kişiden oluşmaktadır.

592.2. *Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu* 1) Vali (Başkan), 2) Defterdar, 3) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı[307] il müdürü, 4) İl merkezlerindeki ticaret odasından seçilmiş bir üye, 5) İl merkezlerindeki ziraat odasından seçilmiş bir üyeden, kurulur. Arazilere ait takdir komisyonu böylece 5 kişiden oluşmaktadır.[308]

592.3. Büyükşehir belediyesi bulunan illerde arsa ve araziye ait takdir komisyonu kararlarını inceleyecek *Merkez Komisyonu ise*; 1) Vali veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında, 2) Defterdar veya vekâlet vereceği memur, 3) Vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü, 4) Ticaret odasınca görevlendirilecek bir üye, 5) Serbest muhasebeci mali müşavirler odasınca görevlendirilecek bir üye, 6) Esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek bir üyeden olmak üzere 6 kişiden oluşur.[309]

593. Arsa takdir komisyonunun görevi; arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köyün cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri (turistik bölgelerde değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parsel) itibariyle asgari ölçüde birim değer tespit etmektir.[310]

594. Arazi takdir komisyonunun görevi; her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban ve sulak) itibariyle asgari ölçüde birim değer tespit etmektir.[311]

---

307 08.06.2011 tarih ve 27958 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gıda, Tarım Ve Hayvancılık Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Gıda, Tarım Ve Hayvancılık Bakanlığı.

308 213 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin, 5904 sayılı Kanun'un 21'inci maddesiyle değişik, 2'nci fıkrası.

309 213 sayılı Kanun'un mükerrer 49'uncu maddesinin (b) fıkrasının 2'nci bendi hükmüne göre.

310 Vergi Usul Kanunu'nun 74'üncü maddesinin (b) fıkrası uyarınca.

311 Vergi Usul Kanunu'nun 74'üncü maddesinin (c) fıkrası uyarınca.

595. Merkez komisyonunun görevi ise, Büyükşehir belediyesi bulunan illerde arsa ve araziye ait takdir komisyonu kararlarını incelemektir.[312]

596. Takdir komisyonları daimi veya geçici olurlar. Takdir komisyonlarının kurulacağı yerler ile bu madde uyarınca kurulan komisyonların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.[313] Maliye Bakanlığı bu yetkisini genel takdirin yapılacağı yıl *İç Genelge* yayımlamak suretiyle kullanmaktadır.

597. Komisyonlar toplantılarını kendisine tahsis edilen yerde yapar ve toplantıya ilişkin tutanak tutulur.

598. Takdir komisyonları, vergi değerlerinin takdirinde şehir ve köylerin tabii, iktisadi ve bölgesel şartlarına göre nazara alınacak piyasa bedeli, maliyet bedeli, kira veya yıllık istihsal değeri gibi normlar ile Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümlerini göz önünde bulunduracaklar ve gerektiğinde bilirkişiden yararlanabileceklerdir.[314]

599. Mükellefin evvelce beyan ettiği bir matraha ait olan takdir işlerinde, *takdir olunan matrahın mükellefin beyanından düşük olamayacağı* hükmü[315] kanunda yer almaktaysa da bu hükmün, 4751 sayılı Kanun'la yapılan 2002 yılındaki değişiklik sonrası uygulanma imkânı bulunmamaktadır. Çünkü komisyon tarafından mükelleflerin taşınmazlarına yönelik doğrudan bir takdir

---

312 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 02.04.2003 tarih ve E:2002/6234, K:2003/1083 sayılı kararı ile merkez komisyonlarının görevlerini ve ile takdir komisyonları arasındaki ilişkinin ne olması gerektiğine şu şekilde açıklama getirmiştir: *Takdir komisyonları merkez komisyonlarınca belirlenen değerleri aynen takdir edebileceklerdir. Ancak merkez komisyonlarının belirlediği değerler dışında farklı bir değer belirleme yetkileri olacak mıdır? Burada merkez komisyonunun teşekkülünde kanun koyucunun güttüğü amaç, özellikle üç adet mesleki teşekkül temsilcisi üyeyi komisyona dahil ederek emlak vergisi mükelleflerinin durumları hakkında merkez komisyonu vasıtasıyla takdir komisyonlarını bilgilendirmek, yol göstermek ve tavsiyede bulunmaktır. Merkez komisyonlarının belirlediği değerlerin kesin olduğu ve takdir komisyonları açısından bağlayıcı olacağı şeklinde yapılan yorum Vergi Usul Kanunu'nun sistematiğine uygun olmayacağı gibi, Büyükşehir belediyelerinin bulunduğu illerdeki takdir komisyonlarını da sistemin dışına çıkarır ki bu da yasanın genel amacına aykırı olacaktır.*

313 Maliye Bakanlığı tarafından 2010 yılına ait uygulanacak emlak vergi değerinin tespitiyle ilgili asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer takdirlerinde uyulacak esaslarla ilgili olarak 03.04.2009 tarihli 2009/1 Seri No.lu Emlak Vergisi İç Genelgesi yayımlanmıştır. Genelge ile; *Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanarak (6 aylık süreyi kısaltarak), asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer takdiri işlemlerinin tamamlanmasını temin için birim değer tespitlerinin ve bu tespitlerle ilgili tebliğlerin 17 Ağustos 2009 günü mesai saati bitimine kadar yapılmasını uygun gördüğünü,* belirtmiştir.

314 Vergi Usul Kanunu'nun 74'üncü maddesinin son fıkrası uyarınca.

315 Vergi Usul Kanunu'nun 76'ncı maddesi.

işlemi yapılmamakta olduğu gibi vergi değerinin saptanması bakımından da mükelleflerin beyanının etkisi bulunmamaktadır.

600. Komisyonların yetkileri[316] kanunda belirlenmiştir. Buna göre, komisyon yetkilileri, a) Arazi ve binaları gezebilirler, b) Maliklerden ve kiracılardan taşınmazların genel durumu, kullanış tarzı, kira veya hâsılat miktarı ve tahmine yarayacak başkaca bilgileri isteyebilirler, c) Lüzumlu gördükleri bilgileri, muhtar ve ihtiyar meclisleri, ticaret ve tarım odaları, belediyeler ve noterler gibi resmi veya yarı resmi teşekküllerle özel teşekküller ve şahıslardan isteyebilirler.

600.1. Çalışma saatleri dışında veya tatil günlerinde, bina ve arazi, maliklerinin muvafakati olmaksızın gezilemez. Binaların gezilmesi sırasında, komisyon başkan ve üyeleri, ev halkının rahatsız edilmemesine dikkat etmeye mecburdurlar.

601. Takdir komisyonuna seçilecek kişilerde; iyi ahlak sahibi olmak ve ikamet ettiği veya iş gördüğü muhitin emniyet ve itimadını kazanmış bulunmak, medeni haklardan yasaklanmamış bulunmamak, Türk Ceza Kanunu'nun 53'üncü maddesinde belirtilen belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılmaya ilişkin süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı beş yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama, kaçakçılık veya vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı mahkûm olmama ve otuz yaşını bitirmiş olmak şartları aranır.[317]

602. Komisyona seçilecek kişiler idare heyeti huzurunda "Komisyonda çalışacağım süre zarfında tam manasıyla vicdan ve kanaatim icaplarına tabi kalacağıma; hiçbir sebep ve tesir altında adaletten ve doğruluktan ayrılmayacağıma, gerek Devlet gerek mükellef haklarını bir tutacağıma, takdir ve tahminlerde her hangi bir tarafa temayül suretiyle görevimi kötüye kullanmayacağıma namusum üzerine yemin ederim." şeklinde yemin ederler.[318]

603. Komisyon üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır ve çoğunlukla karar verir. Oyların eşitliği halinde başkanın bulunduğu taraf çoğunlukta sayılır.[319] Arsa takdir komisyonu 7 kişiden oluştuğundan 4 kişi ile toplanıp 3 kişi ile karar

316 Vergi Usul Kanunu'nun 75/3 ve 79'uncu maddeleri uyarınca.

317 Vergi Usul Kanunu'nun 87'nci maddesi uyarınca.

318 Vergi Usul Kanunu'nun 88'inci maddesi uyarınca.

319 Vergi Usul Kanunu'nun 89'uncu maddesi uyarınca.

alabilir.[320] Takdir işlemi bitene kadar başkan ve üyelerin görevleri devam eder. Komisyon toplantılarında herhangi bir sebeple bulunamayacağı anlaşılan üyenin yerine yedek üye davet olunur, seçilmiş üyelerden, mücbir sebebe dayanmaksızın, üç müteakip toplantıya gelmeyenler istifa etmiş sayılarak yerlerine yedek üye asil üye olarak getirilir, mücbir sebep veya görevden ayrılma ile devam edemeyecek olan asil üyeye yedek üye vekâlet eder.[321] 92'nci maddede komisyonun ücretine ilişkin düzenleme bulunmaktadır.[322] Bu hususta Maliye Bakanlığınca 2000/5 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi yayımlanmıştır.[323]

2.1.2. Takdir Komisyonlarının Değerlendirme Yöntemi

604. Takdir komisyonu, Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre değerleme yapacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun *emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesi* başlıklı mükerrer 49'uncu maddesinde bu hususa ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

605. Takdir komisyonları arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdirlerini dört yılda bir yapacaklardır. Bakanlar Kurulu bu dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir. Birim tespit sürelerini gerektiğinde kısaltmaya ise Maliye Bakanlığı yetkilidir. Ayrıca Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesine göre, herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksiltme olması durumunda da takdir komisyonlarınca tespit yapılacaktır.

---

320 Organize sanayi bölgesi olan yerlerde ise komisyon 8 kişiden oluştuğundan 5 kişi ile toplanıp 3 kişi ile karar alınabilir.

321 Vergi Usul Kanunu'nun 90'ıncı maddesi uyarınca.

322 **Sayıştay Temyiz Kurulu**'nun 25.01.1994 tarih ve23340 sayılı kararında; *Daimi (Muvazzaf) Takdir Komisyonları Başkanlarına bu komisyonlardaki çalışmalarının, asli görevin devamı niteliğinde olması nedeniyle 213 sayılı Kanun'un 92'nci maddesinde belirtilen ücretlerin ödenmesinin mümkün olmadığına* karar verilmiştir. **Danıştay 5. Dairesi**'nin 26.05.1987 tarih ve E:1985/889, K:1987/862 sayılı kararı ise; *Takdir komisyonunun geçici veya sürekli olarak kurulduğuna bakılmaksızın takdir komisyonu başkan ve üyelerine komisyon çalışmalarına katılmalarından ötürü ücret ödenmesinin, Vergi Usul Kanunu'nun 92'nci maddesi hükmü gereği olduğu* yönündendir.

323 Genelge ile komisyonlarının memur olan başkan ve üyelerine bu komisyonlardaki görevleri dolayısıyla 01.08.2000 tarihinden itibaren her toplantı günü için 300 (Üçyüz) rakamının her yıl Bütçe Kanunu'nda tespit edilecek aylık kat sayı ile çarpımı sonunda bulunacak miktar üzerinden, aylık net 50.000.000.-TL.'nı aşmamak şartıyla ücret ödenmesi uygun bulunmuştur. Örneğin 2012 yılının ilk 6 ayı için aylık katsayı 0,06446'dür. Buna göre ödenecek ücret :300 x 0,06446 = 19.338 TL olacaktır. Aylık net 50 TL'yi aşmayacak ücretin yeniden değerleme oranlarına göre hesaplanıp güncellenmesi de gereklidir.

606. Takdir komisyonu tespiti yaparken ileriye yönelik muhtemel değer artış ve azalışı gibi faktörler üzerinde durmayacaktır. Buna göre, takdirler, takdir işlemlerinin yapıldığı tarihteki asgari ölçüdeki birim değerlerin saptanması için gerçekleştirilmektedir. Takdir komisyonlarınca tespit edilecek arsa ve arazi metrekare birim değerleri, dört yıl süreyle (Bakanlar Kurulu'nca dört yıllık takdir süresi kısaltılmadığı takdirde) geçerli olacaktır. Bu değer ilk yıldan sonraki üç yıl bakımından yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde, ya da Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılırsa yeniden değerleme oranı kadar, artırılarak dikkate alınacaktır.

607. Takdir komisyonu kararları, tarh ve tahakkuk işleminin (herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksiltme olması durumunda yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir.

608. Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır.

609. 5393 sayılı Kanun ile emlak vergisindeki Büyükşehir Belediyesi ve İl Özel İdaresi payları kaldırılmış olduğundan; merkez komisyonunun asıl fonksiyonunun birbirine komşu ilçeler bakımından veya aynı cadde, sokak veya bölgenin farklı ilçeler içerisinde yer alması durumunda takdir edilen değerlerin uyumlu olmasını sağlamak olduğunu belirtmek özellikle gereklidir.

2.1.3. Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açılması

610. Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a temyiz için başvurulabilir. Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının onbeş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır. Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.

611. Takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davaların sonraki yıla sarkıtılmadan kesin hükme bağlanmasının mükellefler ile Belediye arasında oluşabi-

lecek yeni uyuşmazlıkların önlenmesi açısından büyük önemi vardır. Takdir işlemini takip eden yıl için vergi tarhı Ocak ve Şubat aylarında yapılacak olduğundan tarh süresinin sonuna kadar kesin asgari değerlerin saptanması gerekmektedir. Nitekim Kanun'daki dava açma, tekâmül ve temyize ilişkin sürelerin genel yargılama sürelerinden kısa tutulması da bunu sağlamaya yöneliktir. Aksi durumda belediyece takdir komisyonunca belirlenen değer üzerinden tarh yapılacak ve tahsil edilecektir. Mahkemece değere ilişkin yeni bir karar verilmesi halinde düzeltmeler ve iadeler gündeme gelebilecek ve de yani uyuşmazlıklara sebebiyet verilebilecektir.[324]

2.1.4. Komisyon Kararlarının İlanı

612. Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilan edilir.

613. 2009/1 Seri Nolu Emlak Vergisi İç Genelgesine[325] göre; belediyeler tarafından yetki alanı içinde bulunan mahalle ve köy isimlerinin alfabetik sırasına göre hazırlanacak liste (eksiksiz ve beş örnek olarak düzenlenecek, bir örneği ilgili muhtarlığa gönderilecek, bir örneği belediyenin ilana mahsus yerlerine 2010 yılının Mayıs ayı sonuna kadar asılacak, diğer bir örneği ise dosyalanacaktır. Bu listenin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesindeki "uygun bir yere asılmak suretiyle 2010 yılının Mayıs ayı sonuna kadar ilan edilmesi" hükmünü hatırlatır bir yazı ile tevdi edilmesi gerekmektedir. Listenin kalan iki örneği, dava açma süresinin bitimini takip eden 15 gün içinde defterdarlığa, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanlıklarına gönderilecektir. Dava dilekçelerinin belediyelere gelmesinde gecikme olabileceği ihtimali göz önünde bulundurularak, takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılıp açılmadığı dava açmaya yetkili olanlardan ve gerekirse ilgili vergi mahkemelerinden görüşmelerle (şifahi) en kısa sürede öğrenilecektir. Hazırlanacak listede, başka belediyelerden alınan karar örneklerinde yer alan cadde, sokak ve değer bakımından farklı bölgelere (turistik bölgelerde pafta, ada veya parsellere) ait bilgiler ve değerler de yer alacak, ayrıca listenin açıklama bölümüne kararın hangi belediyeden alındığı yazılacaktır. Defterdarlıklarca, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanlıklarınca bu açıklamalar titizlikle dikkate alınarak, hazırlanacak kitaplar ile cd'lerde ilgili bilgilerin mükerrer olarak yer alması önlenecektir. Defterdarlıklar, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanlıkları, kendilerine gönderilen takdir ko-

---

324 Bu hususla ilgili olarak *Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü* bölümünde yer alan *Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açılması* başlığı altında yer alan açıklamalara bakılmalıdır.

325 06.04.2009 tarihinde yayımlanmıştır.

misyonu kararları ve listelere dayanarak o il'e ait tüm ilçelere ilişkin takdirleri ihtiva edecek bir kitap ve cd hazırlayacaklardır. Yeteri kadar çoğaltılacak olan söz konusu kitaplar (5 adet) ile cd'ler (2 adet) Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilecektir.

614. Genelgede ayrıca, önceki takdirlerde verilen takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalar üzerine Danıştayca takdir komisyonu kararlarının gerekçeli olmadığı, en düşük değerli arsa veya arsaların değerinin dikkate alınmadan karar verildiği, bilirkişi incelemesi yaptırılmadığı veya yaptırılan bilirkişi incelemelerinin yetersiz olduğu, takdirler sırasında Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümlerinin dikkate alınmadığı belirtilerek, bu durumdaki takdir komisyonu kararlarının ya iptal edildiği ya da bu kararları iptal eden vergi mahkemesi kararlarının tasdik edildiği belirtilerek, bu durumların yeniden meydana gelmemesi için takdirlerin yapılmasında gereken titizlik gösterilmesi istenilmiştir. Bu nedenle takdir komisyonunun değerleri tespit ederken ilçe büyüklüğü, arsaların niteliği de göz önünde tutularak yeterli nitelikleri haiz bilirkişi heyeti oluşturularak raporlar alınması ve değer tespitinde bu raporlardan faydalanılması yararlı olacaktır.

2.1.5. Komisyonun Metrekare Birim Değer Tespiti

615. Takdir komisyonunun, arsa ve arazilerin asgari metrekare birim değerleri tespitini, Emlak Vergi Kanunu'nun 29'uncu maddesi ve Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümleri doğrultusunda nasıl yapacağına ilişkin açıklamalar arsa ve araziler ile ilgili bakımından ilgili kısımlarda izah edilmektedir.

2.2. Vergi Değerinde Yıllık Artış

616. Takdir Komisyonu tarafından asgari birim değer tespitinin yapıldığı 4 yıllık iki takdir dönemi arasında geçen yıllarda vergi değerinin (ve dolaysıyla vergi matrahının) nasıl belirleneceği 29'uncu maddede yer almaktadır. Ayrıca, bu hükümde vergi değerini tadil eden sebepler nedeniyle[326] yani 33'üncü

326 Vergi değerini tadil eden sebepler ve mükellefiyete etkileri hususunda *Mükellefiyet ve Mükellef* başlıklı bölümde ayrıntılı bilgiler yer almaktadır. 4751 sayılı Kanun'la 2002 yılında Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik ile emlak vergisi uygulamasında her dört yılda bir beyanname verilmesi uygulamasına son verilmiş, vergi değerini tadil eden (değiştiren) ve Emlak Vergisi Kanunu'nun 33 üncü maddesinin 1-7 numaralı bentlerinde sayılan sebeplerin (yeni bina inşa edilmesi, binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harabolması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması, binanın kullanış tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kalbedilmesi, arazinin hal ve heyetinde değişik olması, binanın mütemmimi durumunda olan

maddeye göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin nasıl hesaplanacağı da belirtilmiştir. Buna göre;

616.1. İki takdir dönemi arasındaki yıllarda ve vergi değerini tadil eden sebepler nedeniyle (yani 33'üncü maddeye göre) mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değeri; takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl takdir komisyonları tarafından takdir ve tespit edilen asgari birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı oranında artırılması suretiyle hesaplanacaktır.[327]

616.2. Yani bu yıllarda söz konusu durumlar için emlak vergisi değeri, yıllık yeniden değerleme oranının[328] yarısı kadar artış yapılarak hesaplanmaktadır.[329] Yıllık yapılan vergi değeri hesaplarına uygulanacak olan bu yeniden değerleme oranı ile taşınmazların asgari birim değerlerinin komisyon tarafından takdir olunduğu 4 yıllık süreler arasındaki yıllarda, özellikle arsa ve arazilerin emlak vergi değerleri belirlenmektedir. Bu durum bina vergi değerine de, *Binalarda Vergi Değeri başlığında* açıklanacağı üzere, etki etmektedir. Başka bir ifadeyle, arsa ve arazilerde emlak vergi değeri (ve dolaysıyla vergi matrahı) yıllık olarak yeniden değerleme oranında artmaktadır. Binalar için ise vergi değeri

---

arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi, bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi, müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisselere ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi) varlığı halinde, ilgili belediyeye bildirim verilmesi hükme bağlanmıştır.

327 Yine, 4751 sayılı Kanun'la 2002 yılında Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik gereğince; 2010 yılına ilişkin emlak vergisi, belediyelerce, 2009 yılı içinde belirlenen inşaat maliyet bedelleri ve arsa ve arazi birim değerleri dikkate alınarak, 2010 yılının Ocak ve Şubat aylarında hesaplanıp tahakkuk ettirilmiştir. İzleyen üç yıla (2011, 2012, 2013) ilişkin emlak vergisi de, bir önceki yıla ilişkin vergi değerinin yine aynı yıla ilişkin yeniden değerleme oranına göre hesaplanacak matrah üzerinden belediyelerce hesaplanıp o yılın başında tahakkuk etmiş sayılacaktır.

328 Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinin (B) fıkrasında "Yeniden değerleme oranı, yeniden değerleme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Üretici Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilan edilir" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca, 17.11.2011 tarih ve 28115 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 410 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, yeniden değerleme oranı 2011 yılı için % 10,26 (on virgül yirmi altı) olarak tespit edilmiş olduğundan, asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı bu yeniden değerleme oranının yarısı olan. 5,13 (beş virgül onüç) oranında uygulanması gerekmekte iken, Bakanlar Kurulu kendisine verilen yıllık artış oranını belirlemeye ilişkin yetkisini, yeniden değerleme oranı olarak belirleme yönünde kullanmış olduğundan 2012 yılı için artış oranı 10,26 olarak uygulanacaktır.

329 Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan hüküm gereğince.

unsurlarından biri olan arsa vergi değeri bu oranda artmakta ve vergi değerine (ve dolaysıyla bina vergi matrahına) kısmen etki etmektedir.

617. Yıllık değerleme oranının belirlenmesi ile ilgili olarak Bakanlar Kurulu, artış oranını sıfıra kadar indirmeye veya yeniden değerleme oranına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır.[330] Hatta Bakanlar Kurulu bu yetkisini, belirlenen belediye grupları[331] itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir. Bakanlar Kurulu yeni bir oran belirlemediği sürece belediyeler yasal artış oranını esas alarak uygulama yapacaklardır.

3. Arsalarda Vergi Değeri

618. Arsalar için vergi değeri, arsalar için ödenecek verginin matrahını belirleyen değerdir. Arsalar için uygulanacak emlak vergi değeri, Takdir Komisyonunca takdir olunan, asgari ölçüde arsa metrekare birim değerleri esas alınarak hesaplanmaktadır. Kanun'un tanımlamasıyla, *arsalar için emlak vergi değeri, Takdir Komisyonu tarafından tespit edilen arsaların asgari ölçüde metrekare birim değerlerine göre hesaplanan bedeldir*.[332] Bu komisyon, *Arsalara Ait Asgarî Ölçüde Birim Değer Tespiti Takdir Komisyonu'dur.*

619. Takdir komisyonları tarafından her mahalle ve arsa sayılan parsellenmemiş araziyi sınırları içerisinde bulunduran her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler itibariyle (turistik bölgelerde, valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller itibariyle) farklı asgari birim değerler takdir olunduğundan her bir arsanın emlak vergi değeri de bu esaslara göre hesaplanacaktır.

3.1. Arsalar İçin Asgari Birim Değeri Takdirinde Esas Alınan Hususlar

620. Arsalar için vergi değeri Takdir Komisyonu tarafından asgari ölçüde birim değerleri; mahalle ya da köy bazında ve cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler itibarıyla (turistik bölgelerde pafta, ada veya parseller itibarıyla) ayrı ayrı takdir olunacaktır. Tüzüğün 26'ncı maddesinde arsaların

---

330 Bu hususa 2012 artış oranı örnek olarak verilebilir. 30.12.2011 tarih ve 27801 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2011/2618 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı, yeniden değerleme oranı olan 10,26 olarak tespit edilmiştir. Şayet Bakanlar Kurulu kararı ile bu oran, yeniden değerleme oranı olarak açıkça belirlenmiş olsa idi bu durumda söz konusu değerleme oranının yarısı oranı olarak uygulanması gerecekti.

331 Bu belediye grupları, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 95'inci maddesi uyarınca belirlenmektedir.

332 Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesi gereğince; 2013 yılı, bina, arsa ve araziler için 2014 yılına ait uygulanacak emlak vergi değerinin tespitiyle ilgili asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer takdirlerinin yapılacağı yıldır.

vergi değerinin metrekare itibariyle takdir edileceği hükme bağlanmıştır. Bu maddede ayrıca, takdir işlemi yapılırken göz önünde bulundurulacak hususlar belirtilmiştir. Ancak tüzükteki düzenlemeler her bir arsa bakımından yapılacak takdirlere ilişkindir. Takdir komisyonu takdirini arsalar için değil cadde ve sokaklar için yapacağından, sayılan hususlardan cadde ve sokakların ve bunlarda bulunan arsaların; işyerlerine ve meskûn yerlere uzaklık ve yakınlığı ve ulaştırma durumu; meydan, sahil itibariyle mevkii; Belediye hizmetlerinin varlığı; İmar ve istikamet planındaki durumu; bina ve inşaat sahası büyüklüğü; topografik durumu; özellikleri dikkate alınacaktır.

621. Cadde veya sokağın birden fazla mahalle veya ilçede kalması durumunda, mahalle veya ilçeler yönünden ayrı ayrı takdirler yapılacaktır. Ancak yapılacak takdirde cadde veya sokağın diğer mahallede kalan kısmı ile takdiri yapılan mahallede kalan kısmının değeri birbirine uygun olmalıdır. Kısımlar arasında değer farkı varsa bu farkı oluşturan nedenler de açıkça belirtilmelidir. Aynı şekilde cadde ve sokağın diğer ilçede kalan kısmı için yapılan takdirde göz önünde bulundurulmalı, farklılık varsa nedenleri açıkça belirtilmelidir. Eğer bu husus, diğer ilçedeki takdir henüz yapılmadığından veya takdirin sonucu öğrenilmemiş olduğundan yerine getirilememişse merkez komisyonunca yapılacak incelemede özellikle değerlendirilmeli ve ilgili takdir komisyonuna bildirilmelidir.

622. 2009/1 Seri Nolu Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesinde arsalara ait takdirlerde uyulacak esaslar ayrıntılı bir şekilde yer almıştır. Genelgede bu hususta yer alan maddeler şu şekildedir:

1) Arsalar ile arsa sayılan parsellenmemiş araziler için asgari ölçüde birim değer tespiti, arsalara ait takdir komisyonu tarafından yapılacaktır.

2) Arsalara ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti mahalleler ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziyi sınırları içinde bulunduran köyler itibarıyla yapılacaktır. Her mahalle veya köyün cadde, sokak yahut değer bakımından farklı bölgeleri için ayrı ayrı değer tespit edilecektir.

3) Turistik bölgelerde, değeri emsallerine nazaran yüksek bulunan pafta, ada veya parseller müstakilen değerlemeye tabi tutulacaktır. Bu gibi yerlerde; cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler için yapılacak takdirlerin, söz konusu pafta, ada veya parsellerin dışında kalan bölümler için geçerli olacağı tabiidir.

4) Turistik bölgelerde, hangi pafta, ada veya parsellerin müstakilen değerlemeye tabi tutulacağı ilgili valilerce tespit edilecektir.

5) Arsalara ait asgari ölçüde birim değer takdirleri cadde ve sokaklar

itibarıyla yapılacaktır. Arsa sayılacak parsellenmemiş araziye ait asgari ölçüde birim değer takdirleri ise, değer bakımından farklı bölgeler itibarıyla gerçekleştirilecektir.

6) Değer bakımından farklı bölge deyimi, her mahalle veya her köy sınırları içinde bulunan arsa sayılacak parsellenmemiş arazilerin değerlerindeki farklılıklara göre gruplara ayrılmasını ifade etmektedir.

7) Değer bakımından farklı bölgelerin tespitinde aşağıda belirtilen hususlar dikkate alınacaktır.

a) Değeri birbirine eşit veya çok yakın olan (aynı veya benzer vasıfta bulunan) yerler bir bölge olarak belirlenecektir. Bu bölgelerin geniş veya dar olmasını, değerleri arasındaki farklılıklar tayin edecektir.

b) Kesin zorunluluk bulunmadıkça bu bölgelerin çok dar veya çok geniş olarak belirlenmesinden kaçınılacaktır.

c) Değerler arasındaki farklılıkların tespitinde; bu yerlerin genel kullanış biçimleri, başlıca bölge tipleri, bölgelerin nüfus ve yapı yoğunlukları, yerleşme alanlarının gelişme yön ve büyüklükleri, iş yeri merkezlerine ve meskûn yerlere uzaklık ve yakınlıkları, ulaşım durumu, su, elektrik, doğalgaz ve kanalizasyon gibi alt yapı hizmetlerinin olup olmadığı, imar planlarındaki durumu, topografik durumu ve turizm, sanayi, toplu konut, sit, rekreasyon vb. alanlar içerisinde bulunup bulunmadığı dikkate alınacaktır.

ç) Cadde veya sokak teşekkül etmiş bulunan yerlerde, bu cadde ve sokaklar farklı bölge olarak kabul edilecektir. Cadde veya sokakların dışında kalan yerler ise ayrıca farklı bölgelere ayrılacaktır.

d) Cadde veya sokak teşekkül etmemiş olan yerler farklı bölgelere ayrılırken, mükellefler tarafından kolayca bilinip öğrenilebilmesi bakımından bu bölgelerin tapu kayıtlarında belirlenen mevkiler veya halk arasında maruf ve meşhur olan mevkiler itibarıyla tespit edilmesine özen gösterilecektir.

e) Bu bölgeler birbirine bitişik olan arazi parçaları itibarıyla tespit edilecek, ayrı ayrı yerlerde bulunan arazi parçalarının bir bölge olarak tespiti yoluna gidilmeyecektir.

f) Tapuda kayıtlı olan ve kadastrosu yapılmış bulunan yerlerde, bu bölgelerin sınırları içinde bulunan pafta ve ada numaraları takdir komisyonu kararlarında mutlaka gösterilecek, aynı ada

birden fazla farklı bölge içinde yer almayacaktır. Ancak, bir paftada bulunan arazi parçalarının (adaların) iki veya daha ziyade farklı bölgede yer alması mümkündür.

g) Kadastrosu yapılmamış olan yerlerde yapılacak değer bakımından farklı bölge tespitlerinde, bu bölgelerin mevki isimlerinin belirtilmesi yanında, varsa tabii sınırları da takdir komisyonu kararlarında gösterilecektir.

h) Bataklık veya kayalık gibi özellik arz eden arazilerin bulunduğu yerlerin ayrı bir farklı bölge olarak tespiti de mümkün olabilecektir.

i) Değer bakımından farklı bölgelerin tespitinde, imar planlarından, hâlihazır haritalardan, kadastral haritalardan, çevre düzeni plan ve haritalarından, ilgili kuruluşlardaki diğer bilgi ve belgelerden faydalanılacaktır.

8) Hangi arazilerin arsa sayılacağı 28.2.1983 tarihli ve 83/6122 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki *"Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar"*[333] da belirtilmiştir. Ayrıca, konuya ilişkin olarak 16 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde[334] yer alan açıklamaların da dikkate alınacağı tabiidir.

9) İdari bakımdan köy sınırları içinde bulunan bazı yerler, imar uygulaması açısından belediye mücavir alanlarının içine girebilmektedir. Buralarda bulunan ve *"Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar"* uyarınca arsa sayılan yerler için, her köy itibarıyla yukarıdaki esaslara göre ayrı ayrı tespit yapılması gerekmektedir.

10) 83/6122 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki "Arsa Sayılacak Parsellen-memiş Arazi Hakkında Karar"ın 1'inci maddesinin (c) bendi uyarınca arsa sayılan "Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da konut, turistik veya sınai tesis yapılmak amacıyla, her ne şekilde olursa olsun parsellenen ve tapuya bu yolda şerh verilen arazi ve arazi parçaları" ile (d) bendi uyarınca arsa sayılan "Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da deniz, nehir, göl ve ulaşım yolları kenarında veya civarında bulunması veya sınai veya turistik önemi yahut hızlı şehirleşme faaliyetleri dolayısıyla ve İmar ve İskan Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanların sınırları içinde, imar planı ile iskan sahası olarak ayrılan yerlerdeki arazi ve ara-

333 11.3.1983 tarih ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

334 3.7.1984 tarih ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

zi parçaları" için, her köy itibarıyla yukarıda belirtilen esaslara göre ayrı ayrı tespit yapılacaktır.

11) Yukarıda sayılanlar dışında kalan ve köy sınırları içinde bulunan mahaller için herhangi bir tespit yapılmayacaktır.

12) Asgari ölçüde arsa birim değer tespitleri, Emlak Vergisi Kanunu'nun 31 inci maddesinde yer alan normlardan ve bu maddeye göre hazırlanmış bulunan Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümlerinden (Tüzük madde 26, 29, 30, 31, 32) yararlanılarak, ilgili cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgelerdeki arsa bedellerinden metrekare fiyatı en düşük olanlar dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilecektir.

13) Takdir işlemleri yapılırken gerekli olan hallerde teknik elemanlardan, bilirkişiden, arsanın konumu itibarıyla gayrimenkul değerleme uzmanlıklarından, organize sanayi bölgesi, serbest bölge gibi özelliği bulunan yerlerde bu birimlerin yetkili organlarının görüşlerinden de faydalanılır.

14) Asgari ölçüde değer tespitinde esas, her bir cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgedeki tüm arsalar için tek bir değer tespit edilmesidir. Ancak, turistik bölgelerde valilerce tespit edilecek parseller için ayrı değer tespiti yapılabilecektir.

15) Takdir komisyonlarınca; ilgili cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler ile turistik bölgelerde ilgili valilerce tespit edilecek pafta ve adalarda metrekare değeri en düşük olan arsaların, turistik bölgelerde parsel itibarıyla yapılacak takdirlerde ilgili parsellerin takdirin yapıldığı tarihteki asgari ölçüde metrekare birim değeri tespit edilecektir. Asgari ölçüde arsa metrekare birim değer tespiti, 7/c, 12 ve 13'üncü maddelerinde yer alan açıklamalar dikkate alınarak yapılacaktır.

16) Bir cadde veya sokağın, birden fazla mahalle veya köy sınırları içinde yer alması halinde, söz konusu cadde veya sokakların her mahalle yahut köy sınırları içinde bulunan bölümleri için ayrı ayrı asgari ölçüde birim değer tespiti yapılacağı tabiidir.

17) Bir cadde veya sokağın birden çok mahallenin sınırını teşkil etmesi halinde, bu cadde veya sokak her mahalle bakımından takdire konu edilecektir.

18) Bir cadde veya sokağın bir tarafının bir belediyeye, diğer tarafının ise başka belediyeye ait olması halinde, farklı takdir komisyonlarınca yapılacak takdirlerde ortaya çıkabilecek değer

farklılıklarını en aza indirmek ve vatandaşların mağduriyetini önlemek bakımından, takdir komisyonları arasında gerekli eşgüdümün sağlanarak olabildiğince uyumsuzlukların giderilmesine çalışılacaktır[335].

19) Takdir komisyonlarınca tespit edilecek asgari ölçüdeki arsa metrekare birim değerleri dört yıl süreyle (Bakanlar Kurulu'nca dört yıllık takdir süresi uzatılmadığı veya kısaltılmadığı takdirde) geçerli olacaktır. Ancak, vergi değerini tadil eden sebeplerin bulunması nedeniyle mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesabında, söz konusu değerler gelecek yıllarda emlak vergisindeki yıllık artış oranı olan yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılarak dikkate alınacağından, değer tespiti yapılırken ileriye yönelik muhtemel değer artış ve azalışı gibi faktörler üzerinde durulmayacaktır. Buna göre, takdirler, takdir işlemlerinin yapıldığı tarihteki cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgedeki en düşük değerli arsanın asgari ölçüdeki birim değerine göre gerçekleştirilecektir.

20) Tespitler mutlaka metrekare esasına göre yapılacak, dönüm veya hektar gibi ölçü birimleri kullanılmayacaktır.

21) Mahalle ve köylerin sınırları, her muhtarlığın mülki idare açısından yetki ve sorumluluğunda bulunan bölge esas alınarak belirlendiğinden, bu hususa açıklık getirilmesi ve herhangi bir karışıklığa meydan verilmemesi için öncelikle bunların haritaları temin edilecek, bu sınırlar esas alınarak tespitler gerçekleştirilecektir.

22) Belediye ve mücavir alan sınırları ilgili belediyelerden öğrenilecek, bu sınırların plan ve haritalarda gösterilmesi sağlanacaktır[336].

23) 83/6122 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1'inci maddesinin (c) ve (d) bentlerine göre arsa sayılan araziye ait bilgi ve belgeler, valiliklerden temin edilecektir.

24) Her mahalle ve köy için ayrı ayrı takdir komisyonu kararı verilecek, takdir komisyonu kararlarında cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler alfabetik sıra dâhilinde gösterilecektir.

623. Arsalara ait takdir komisyonları asgari ölçüdeki arsa metrekare birim değerlerini en kısa zamanda tespit edeceklerdir. Arsalara ilişkin takdir komis-

335 Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu arasındaki eşgüdümü hem takdir komisyonları hem de merkez komisyonu sağlamalıdır.

336 Bu husus takdir komisyonunun ilk oluşumunda ilgili belediye tarafından sağlanmalıdır.

yonu kararları mutlaka gerekçeli olacak ve 7 örnek halinde hazırlanacaktır[337]. Ticaret ve ziraat odası bulunmayan yerlerde karar sayısı 5, bunlardan sadece biri bulunan yerlerde karar sayısı 6 örnek olacaktır.[338] Bu tespitlere ilişkin olarak hazırlanacak kararın aslı kararı veren komisyonda dosyalanacak, iki örneği ilgili belediyeye, birer örneği defterdarlıklara (gelir müdürlükleri), vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanlıklarına, birer örneği ise takdirin ilgili bulunduğu il veya ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına, ilgili mahalle veya köy muhtarlıklarına[339] tevdi edilecektir.

624. Büyükşehir belediyesi bulunan illerde arsalara ait takdir komisyonu kararları imza karşılığında merkez komisyonuna verilecektir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi nedeniyle arsalara ait takdir komisyonu tarafından yeniden yapılan takdirlere ilişkin kararlar yukarıda belirtilen yerlere imza karşılığında verilecektir. Merkez komisyonunca onaylanan takdir komisyonu kararları ise derhal ilgili kişi ve kuruluşlara imza karşılığında verilecektir.

625. Böylece arsalar bakımından takdir yapılırken özellikle şu hususlara dikkat edilmelidir.

- Her mahalle için ayrı karar verilmelidir.
- Takdire konu olacak bölgeler cadde ve sokak bazında ayrıma tabi tutulmalıdır. Bu cadde veya sokakta yer alan taşınmazlar parsel olarak belirtilmelidir.
- Cadde veya sokak değeri belirlenirken bölgedeki en düşük değerli arsa dikkate alınmalıdır.
- Turistik bölgeler için ayrı değer takdirleri yapılmalıdır.
- İmar planlarından yararlanılmalıdır.
- Konunun uzmanlarından görüş alınmalı ve gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılmalıdır.
- Değer takdiri m^2 esas alınarak yapılmalıdır.
- Köylerdeki arazilerden yalnızca Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca arsa sayılanlar için değer takdir edilir.
- Komşu ilçelerdeki komisyonlarla koordinasyonlu çalışılmalıdır.
- Tespitler ayrıntılı ve gerekçeli şekilde açıklanmalı, değere etki eden özel durumlar mutlaka belirtilmelidir.

---

337 Organize Sanayi Bölgesi varsa 8 örnek olarak hazırlanmalıdır.

338 Kısacası örnekler, üye sayısından 1 fazla olarak hazırlanacaktır.

339 Ayrıca Organize Sanayi Bölgesi varsa, bunun yönetimine de tevdi edilecektir.

626. Bir mahallenin veya köyün birden fazla belediyenin yetki alanına girmesi halinde, bu mahalle veya köye ait takdir işlemi, mahalle veya köyün alan itibarıyla büyük bölümünü yetki alanı içerisinde bulunduran belediyenin takdir işlerine bakan komisyonca yapılacaktır. Ayrıca bu tür kararlar başka belediyeleri de ilgilendirdiğinden, kararın tasdikli birer örneği ilgili belediyelere gönderilecektir.

627. Takdir komisyonu kararlarında ismi değişen mahalle, cadde ve sokakların yeni isimlerinin karşısına, eski isimleri de yazılacaktır.

3.2. Arsalarda Emlak Vergi Değerinin Hesaplanması

628. Arsaların emlak vergisi değeri takdir komisyonu tarafından belirlenen birim değerin arsanın büyüklüğü ile çarpılması suretiyle hesaplanmaktadır. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendine göre, arsaların asgari birim değeri takdir yıllarına ait vergi değeri; takdir komisyonlarınca yeniden takdir edilmek suretiyle kesinleşen arsa metrekare birim değeri ile mükellefler tarafından daha önce belediyelere verilmiş bulunan en son emlak vergisi bildiriminde (ya da 2002 yılından önce verilmiş olan beyannamelerde) yer alan ve belediyelerce Tapu ve Kadastro bilgi sisteminden alınacak bilgilerle teyit edilen arsanın yüzölçümünün (hisseli ise hisseye isabet eden kısmının) çarpılması suretiyle tespit edilecektir.[340]

629. Kısacası, arsaların emlak vergi değeri hesaplanırken ilgili belediyeler tarafından iki veri kullanılmaktadır: *İlk veri*, arsa için komisyon tarafından m^2 bazında belirlenen asgari metrekare birim fiyatı; *ikinci veri ise*, mükellefe ait ve vergi değerine konu olan arsanın yüzölçümüdür.

630. Ayrıca, her bir mükellefin vergi değerine ilişkin yapılacak bu hesaplama esnasında mülkiyet yapısının da göz önünde bulundurulması gerekir. Arsanın maliki tek ise vergi değeri bütün olarak tek bir mükellef için hesaplanacaktır. Paylı mülkiyette, her bir mükellef için arsanın tamamı üzerinden değil de mükellefin hissesine isabet eden yüzölçümü üzerinden hesaplama yapılacaktır. Elbirliği mülkiyetinde ise, mükellefler tarafından bildirimde bulunulurken (2002 yılından öncesi için beyanname verilirken) şayet tek bir bildirimde bulunulmuş ise arsanın tamamı üzerinden hesaplama yapılacaktır. Ancak ayrı ayrı bildirimde bulunulmuş ise bu durumda arsanın tamamı üzerinden değil kişi başına düşen yüzölçümü üzerinden hesaplama yapılacaktır.[341]

---

340 49 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca.

341 Malik sıfatının niteliklerine ilişkin daha detaylı açıklamalar *Mükellefiyet ve Mükellefler* bölümünün *Malik* kısmında yer almaktadır. Bu konu için ayrıca *Emlak Vergisi Mükellefiyeti ve Sorumluluğunda Özel Durumlar* kısmına bakılmalıdır.

631. Örneğin; takdir komisyonunca asgari birim yeniden değerleme yılı olan 2010 yılı için takdir edilen arsa m^2 birim değeri 1.000,00TL olarak belirlenmiş olan bir sokakta bulunan ve mükellef hissesine düşen yüzölçümü 600 m^2 olan bir arsanın vergi değeri, 600.000 TL'dir. Bu rakam aynı zamanda o arsanın emlak vergisi matrahını oluşturmaktadır.

632. Yukarıda da açıkladığımız üzere; Takdir Komisyonları 4 yılda bir asgari değer takdiri yaptıkları için, ara yıllardaki vergi değerinin hesaplanmasında ve arsaların vergi değerini tadil eden (33'üncü maddede yer alan) sebepler nedeniyle mükellefiyet tesisi gereken hallerde, komisyonca takdir edilen birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.[342] Dolayısıyla arsanın vergi değeri (arsa vergisi matrahı) yıllık olarak yeniden değerleme oranının yarısı kadar artmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde vergi değerinin hesabında bin liraya, verginin hesaplanmasında ise bir liraya kadar olan kesirlerin dikkate alınmayacağı düzenlenmiştir. Bu nedenle vergi değeri hesaplanırken bu hususun da dikkate alınması gereklidir. Nitekim 2009/2 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi'nde de bu husus belirtilmektedir.

633. Maliye Bakanlığınca, 2011 yılında uygulanacak yeniden değerleme oranı, 401 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[343] ile % 7,7 (yedi virgül yedi) olarak; 2012 yılında uygulanacak yeniden değerleme oranı, 410 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[344] ile % 10,26 (on virgül yirmi altı) olarak tespit ve ilan edilmiş bulunmaktadır.

633.1. Bir önceki örneğimize göre, Takdir Komisyonu'nca asgari birimlerin yeniden belirlendiği yıl olan 2010 yılı için takdir edilen arsa m^2 birim değeri 1.000,00TL olarak belirlenmiş olan bir sokakta bulunan ve mükellef hissesine düşen yüzölçümü 600 m^2 olan bir arsanın vergi değeri, önce birim fiyat 2011 yılı için yeniden değerleme oranının yarısı olan % 3,85 (üç virgül seksen beş) oranında artırılarak hesaplanacaktır. Buna göre birim fiyat 1.038,50TL olacaktır. Arsanın vergi değeri ise, 600 m^2 X 1.038,50TL çarpımı ile 623.100,00TL olacaktır. Ancak vergi değerinin hesabında bin liraya, kadar olan kesirler dikkate alınmayacak olduğundan vergi değeri 623.000 TL olarak kabul edilecektir.

---

342 Ancak, bu yeniden değerleme işlemi 33'üncü maddenin 8'inci fıkrasında yer alan durum için uygulanmaz. Bu durumda zaten yeniden takdir komisyonu oluşarak değer takdiri yapacaktır.

343 12.11.2010 tarih ve 27757 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

344 17.11.2011 tarih ve 28115 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

633.2. Örneğimizdeki mükellefin, 2012 yılı için arsa vergi değeri ise; 2012 yılında uygulanacak yeniden değerleme oranı, % 10,26 (on virgül yirmi altı) olduğundan, 2011 yılı vergi değeri, bu oranın yarısı olan %5,13 (yüzde beş virgül on üç) oranında belirlenebilecekken, Bakanlar Kurulu yetkisini kullanarak bu artış oranını yeniden değerleme oranıyla aynı olarak belirlediğinden 2012 yılı için uygulanacak olan asgari birim değeri % 10,26 oranında artırılarak hesaplanacaktır.[345] Buna göre; 1.038,50TL + (1.038,50TL X %10,26) = 1.145,00TL birim fiyat belirlenecek, arsanın vergi değeri ise 600 m^2 X 1.145,00TL = 687.030,00TL olacaktır. Ancak vergi değerinin hesabında bin liraya, kadar olan kesirler dikkate alınmayacak olduğundan vergi değeri 687.000,00 TL olarak kabul edilecektir. Bu mükellefiyet 2012 yılında ilk kez oluşuyor olsaydı, bu durumda da 2012 yılı için yaptığımız vergi değeri hesabı uygulanacaktır.

4. Arazilerde Vergi Değeri

634. Araziler için vergi değeri, araziler için ödenecek verginin matrahını belirleyen değerdir. Arsalar için uygulanacak emlak vergisi değeri, Takdir Komisyonunca takdir olunan, asgari ölçüde arsa metrekare birim değerleri esas alınarak hesaplanmaktadır. Kanun'un tanımlamasıyla, *arsalar için emlak vergi değeri, Takdir Komisyonu tarafından tespit edilen arsaların asgari ölçüde metrekare birim değerlerine göre hesaplanan bedeldir*. Bu komisyon, *Arazilere Ait Asgarî Ölçüde Birim Değer Tespiti Takdir Komisyonu'dur.*

4.1. Araziler İçin Asgari Birim Değeri Takdirinde Esas Alınan Hususlar

635. Tüzüğün 33'üncü maddesine göre arazi vergi değerinin takdiri, arazinin cinsi, sınıfı ve kullanma durumu nazara alınarak yapılır. Takdirde, arazi üzerinde bulunan bina dışındaki tarımsal tesisler, dikili şeyler, kaynaklar ve gölcükler de nazara alınır.

636. Tüzüğün 34'üncü maddesinde arazi cins, sınıf ve kullanma durumları, 35'inci maddesinde bu durumun tespiti, 36'ncı maddesinde toplu veya ayrı olarak değerlendirilecek arazi, 38'inci maddesinde müşterek mülkiyette takdir, 39'uncu maddesinde iştirak halinde mülkiyette takdir hakkında düzenlemeler yer almaktadır.

637. Tüzüğün 37'nci maddesinde arazinin vergi değerinin dönüm (bin metrelik arazi parçası) itibariyle tespit edileceği hükmü yer almaktadır.

---

345 30.12.2011 tarih ve 27801 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2011/2618 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi değerine uygulanacak artış oranı, yeniden değerleme oranı (%10,26) olarak belirlenmiştir.

638. 2009/1 Seri Nolu Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesinde arazilere ait takdirlerde uyulacak esaslar ayrıntılı bir şekilde yer almıştır. Genelgede bu hususta yer alan maddeler şu şekildedir;

1) Arazi takdirleri, arazilere ait takdir komisyonu tarafından yapılacaktır.

2) Araziye ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti her ilde, il çapında veya ilçeler itibarıyla yapılacaktır. Tespitlerin il itibarıyla mı yoksa ilçeler itibarıyla mı yapılacağına, ilin tamamındaki arazinin vasıfları ve ilçeler itibarıyla gösterdiği değer farklılıkları dikkate alınarak takdir komisyonlarınca karar verilecektir.

3) Araziye ait asgari ölçüde birim değer takdirleri her ilin tamamı veya her bir ilçe (merkez ilçeler dâhil) için arazinin cinsi (kıraç, taban ve sulak) itibarıyla gerçekleştirilecektir.

4) Arazi cinsinin belirlenmesinde esas alınacak özellikler aşağıdaki şekilde tespit olunacaktır.

   a) Kıraç arazi: Bariz olarak civardan yüksekte bulunan, meyilli ve sulanmayan arazidir. Yıllık yağış miktarı yeterli ve yağış dağılımı uygun olmayan düz ve düze yakın, nadas sistemiyle kültür bitkileri yetiştirilmesi mümkün olan ve sulanmayan arazi de kıraç sayılır.

   b) Taban arazi: Yağışların ve akarsuların toplandığı taban konumunda (pozisyonunda) genellikle düz ve düze yakın meyilde ve iyi, kifayetsiz ve fena drenaj şartlarındaki arazidir.

   c*) Sulak arazi*: Kıraç ve taban arazilerden sulananlara sulak arazi denir.

5) Araziye ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespitleri, 1319 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinde yer alan normlardan ve bu maddeye göre hazırlanmış bulunan Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümlerinden (Tüzük Madde: 33, 34, 35, 40, 41, 42, 43) yararlanılarak ilgili il veya ilçede bulunan kıraç, taban ve sulak arazi itibarıyla her arazi cinsi için bu arazi bedellerinden metrekare fiyatı en düşük olanlar dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilecektir.

6) Takdir işlemleri yapılırken gerekli olan hallerde teknik elemanlardan, bilirkişiden, arazinin konumu itibarıyla gayrimenkul değerleme uzmanlıklarından, organize sanayi bölgesi, serbest bölge gibi özelliği bulunan yerlerde bu birimlerin yetkili organlarının görüşlerinden de faydalanılır.

7) Takdir komisyonlarınca tespit edilecek asgari ölçüdeki arazi birim değerleri dört yıl süreyle (Bakanlar Kurulunca dört yıllık takdir süresi uzatılmadığı veya kısaltılmadığı takdirde) geçerli olacaktır. Ancak, vergi değerini tadil eden sebeplerin bulunması nedeniyle mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesabında, söz konusu değerler gelecek yıllarda emlak vergisindeki yıllık artış oranı olan yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılarak dikkate alınacağından, değer tespiti yapılırken ileriye yönelik muhtemel değer artış ve azalışı gibi faktörler üzerinde durulmayacaktır. Buna göre takdirler, takdir işlemlerinin yapıldığı tarihteki kıraç, taban ve sulak arazinin asgari ölçüdeki birim değerine göre gerçekleştirilecektir.

8) Tespitler mutlaka metrekare esasına göre yapılacak, dönüm veya hektar gibi ölçü birimleri kullanılmayacaktır.

639. Ayrıca; Kadastro görmemiş veya imar planı yapılmamış yerler için yetkili teknik elemanlara çizdirilecek krokilerden de yararlanılacaktır.

639.1. Takdirin yapılmasında faydalanılacak olan kadastral haritalar, hali hazır haritalar, çevre düzeni haritaları belediyeler veya belediyeler vasıtasıyla İller Bankası bölge müdürlükleri, tapu sicil müdürlükleri, valilikler ve diğer ilgili kuruluşlardan süratle temin edilecektir. Takdir işlemleri yapılırken gerekli olan hallerde teknik elemanlardan da faydalanılacaktır.

640. Tüzük'te tespitlerde dönüm esasının uygulanacağı belirtilmişken, İç Genelge'de metrekarenin esas alınmasının belirtilmiştir. Her ne kadar genelgenin bu hükmü tüzüğe aykırıysa da metrekareye göre yapılan tespitler dönüme dönüştürülebileceğinden bu aykırılık esas anlamda bir aykırılık değildir.

641. Arazilere ait takdir komisyonları asgari ölçüdeki arazi metrekare birim değerlerini en kısa zamanda tespit edeceklerdir. Arazilere ilişkin takdir komisyonu kararları da gerekçeli olacak aslı, kararı veren komisyonda dosyalanacak ve kararın birer örneği il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odaları ile ilde mevcut (ilçeler ve beldeler dahil) belediyelere verilecektir. Bu durumda komisyon kararının ilde mevcut belediye sayısından 3 örnek fazla olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

642. Büyükşehir belediyesi bulunan illerde arazilere ait takdir komisyonu kararları imza karşılığında merkez komisyonuna verilecektir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi nedeniyle arazilere ait takdir komisyonu tarafından yeniden yapılan takdirlere ilişkin kararlar yukarıda belirtilen yerlere imza karşılığında verilecektir. Merkez komisyonunca onaylanan takdir komisyonu kararları ise derhal ilgili kişi ve kuruluşlara imza karşılığında verilecektir.

643. Takdir komisyonu kararları, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinin (b) bendinde yer alan dava açma süresini ve yerini de içerecek bir yazı ile ilgililere tebliğ edilecek, tebliğlerin memur vasıtasıyla yapılması sağlanacaktır.

4.2. Arazilerde Emlak Vergi Değerinin Hesaplanması

644. Araziler için emlak vergi değeri, takdir komisyonunca araziler için tespit edilerek takdir olunan birim değerlere göre hesaplanır. İlgili belediyeler, araziler için uygulanacak emlak vergi değerinin tespitini, komisyonca takdir olunan asgari ölçüde arazi metrekare birim değerlerini esas alarak hesaplayacaklardır.

645. Belediyeler, araziler için emlak vergi değerlerini, takdir komisyonları tarafından her il veya ilçe için, arazinin cinsi itibarıyla ayrı ayrı takdir olunan birim değerlere göre hesaplayacaktır.

646. Arazilerin emlak vergi değeri, takdir komisyonu tarafından belirlenen birim değerin arazinin büyüklüğü ile çarpılması suretiyle hesaplanmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, arazilerin asgari birim değeri takdir yıllarına ait vergi değeri; takdir komisyonlarınca yeniden takdir edilmek suretiyle kesinleşen arazinin metrekare birim değeri ile arazinin yüzölçümünün (hisseli ise hisseye isabet eden kısmının) çarpılması suretiyle tespit edilecektir.

647. Bir başka ifadeyle arazilerin de emlak vergi değeri hesaplanırken ilgili belediyeler tarafından iki veri kullanılmaktadır. Bunlar, arazi için komisyon tarafından dönüm bazında belirlenen asgari metrekare birim fiyatı ve vergi değerine konu olan mükellefe ait arazinin yüzölçümüdür. Vergi değerinin hesaplanmasında taşınmazın mülkiyet yapısı göz önünde bulundurularak, malik tek ise vergi değeri tek mükellef için bir bütün olarak, paylı mülkiyette her bir mükellefin hissesine isabet eden yüzölçümü üzerinden, elbirliği mülkiyette ise, mükellefler tarafından bildirimde bulunulurken (2002 yılından öncesi için beyanname verilmişse bu durumda) tek bir bildirimde bulunulmuş ise arazinin tamamı üzerinden, ayrı ayrı bildirimde bulunulmuş (2002 yılından öncesi için beyanname verilmiş) ise bu durumda arazinin tamamı üzerinden değil malik sayısına göre bölünerek bulunacak kişi başına düşen yüzölçümü üzerinden hesaplama yapılacaktır.

647.1. Örneğin; Takdir Komisyonunca asgari birim yeniden değerleme yılı olan 2010 yılı için takdir edilen birim değeri (ki bu birim değer dönüm itibariyledir) 5.000,00TL olarak belirlenmiş olan bir arazinin mükellef hissesine düşen yüzölçümü 10.000 m^2 (yani 10 dönüm) ise bu durumda arazi vergi değeri, 50.000,00TL'dir. Bu rakam aynı zamanda o arazinin emlak vergisi matrahını oluşturmaktadır.

648. Daha önce belirttiğimiz gibi; takdir komisyonları 4 yılda bir asgari değer takdiri yaptıkları için, ara yıllardaki vergi değerinin hesaplanmasında ve arazilerin vergi değerini tadil eden (33'üncü maddede yer alan) sebepler nedeniyle mükellefiyet tesisi gereken hallerde, arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.[346] Dolaysıyla arazinin vergi değeri (arazi vergisi matrahı) yıllık olarak belirlenen yeniden değerleme oranının yarısı kadar artmaktadır.

649. Arsa vergi değeri hesabına ilişkin açıklamalarda da belirttiğimiz üzere, 2011 yılında uygulanacak yeniden değerleme oranı, % 7,7 (yedi virgül yedi) olarak; 2012 yılında uygulanacak yeniden değerleme oranı, % 10,26 (on virgül yirmi altı) olarak tespit ve ilan edilmiş bulunmaktadır.

650. Bu oranlara göre örneğimizde; asgari birim bedelinin yeniden değerleme yılı olan 2010 yılı için takdir edilen arazi dönüm birim değeri 5,000,00TL olarak belirlenmiş olan bir mevkide bulunan ve mükellef hissesine düşen yüzölçümü 10 dönüm olan bir arazinin vergi değeri, önce birim fiyat 2011 yılı için yeniden değerleme oranının yarısı olan % 3,85 (üç virgül seksen beş) oranında artırılarak hesaplanacaktır. Buna göre birim fiyat 5.000TL + (5.000TL X % 3,85) = 5.192,50TL olacaktır. Arazinin vergi değeri ise, 10 dönüm X 5.192,50TL çarpımı ile 51.925,00TL olacaktır. Ancak vergi değerinin hesabında bin liraya, kadar olan kesirler dikkate alınmayacak olduğundan vergi değeri 51.000 TL olarak kabul edilecektir.

651. Örneğimizdeki mükellefin, 2012 yılı için arazi vergi değeri ise, 2012 yılında uygulanacak yeniden değerleme oranı, % 10,26 (on virgül yirmi altı) olduğundan ve Bakanlar Kurulu tarafından emlak vergisi artış oranı olarak belirlendiği için, 2011 yılı vergi değeri, % 10,26 oranında artırılarak 2012 yılı için uygulanacak olan asgari birim değer hesaplanacaktır. Buna göre; 5.192,50TL + (5.192,50TL X % 10,26) = 5.725,25TL birim fiyat belirlenecek, arazinin vergi değeri ise 10 dönüm X 5.725,25TL =57.252,50TL olacaktır. Ancak vergi değerinin hesabında bin liraya, kadar olan kesirler dikkate alınmayacak olduğundan vergi değeri 57.000 TL olarak kabul edilecektir. Bu mükellefiyet 2012 yılında ilk kez oluşuyor olsaydı, bu durumda da 2012 yılı için yapılan vergi değeri hesabı uygulanacak idi.

---

346 Ancak, bu yeniden değerleme işlemi 33'üncü maddenin 8'inci fıkrasında yer alan durum için uygulanmaz. Çünkü bu durumda asgari değer takdir komisyonu tarafından yeniden takdir edilmektedir.

5. Binalarda Vergi Değeri

652. Binalar için vergi değeri, binalar için ödenecek verginin matrahını belirleyen değerdir. Zira Emlak Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde, bina vergisinin matrahı, "*binanın bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeri*" olarak tanımlanmaktadır. Vergi değeri ise yine Kanun'un 29'uncu maddesinde ifadesini bulmaktadır. Burada yer alan matrah tanımlaması genel bir tanımlama olup, muafiyet şartları oluşmadığı sürece vergi değeri aynıyla bina vergi matrahını oluşturmaktadır. Muafiyet şartlarının bulunması halinde ise matrah, vergi değerinden muafiyet miktarının düşülmesinden sonra kalan değer olmaktadır.

653. Bina vergisi, binanın inşaat maliyet bedeli ile binanın birlikte kullanıldığı arsa veya arsa payının değerinin toplamı üzerinden hesaplanmaktadır (Töremen,2010:22). Başka bir ifadeyle binaların emlak vergisine esas değeri, inşaat maliyet bedeli ile üzerinde bulunduğu arsanın veya arsa payının değerinin toplanması suretiyle hesaplanmaktadır.

654. Emlak Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesi ile atıfta bulunulan, Kanun'un 29'uncu maddesine göre, bina vergisine esas vergi değerinin hesaplanmasında üç temel veri kullanılmaktadır: İlk veri; bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, ikinci veri; binanın birlikte kullanıldığı arsa veya arsa payı değeridir. Üçüncü veriyi ise Tüzük'te[347] yer alan bina vergi değerinin hesabında dikkate alınacak olan diğer hususlar oluşturmaktadır.

655. Bina vergi değerinin hesabında bin liraya, verginin hesaplanmasında ise bir liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacaktır.[348]

656. Bu noktada dikkate alınması gereken bir husus da, yine 7'nci madde gereğince vergi matrahının hesabında s*abit istihsal tesisatına ait değerlerin* hesaba katılmayacak olmasıdır.

656.1. Sabit istihsal tesisatı, üretimde istihsalde kullanılan ve binaya sabit bir surette yerleştirilmiş bulunan her türlü makine ve tesislerdir. Bu tesisler, bulundukları binanın zeminine, duvarına, tavanına veya herhangi bir yerine demir veya çivi ile ya da beton dökülmek suretiyle sabit olarak yerleştirilmiş olabilirler (Mert vd,1986:203). Kanun'un 2'nci maddesinde yer alan bina tanımı[349] sabit istihsal tesislerini de kapsadığından aslında bina vergisinin konusuna girmektedirler. Ancak, Emlak Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde yer alan bu hüküm ile söz konusu sabit istihsal makinelerine ait değerlerin bina vergisi matrahı hesabına katılmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, emlak vergisine yönelik bina değerlemesi yapılırken binaya ait sabit istihsal makineleri

347 Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük

348 Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi uyarınca.

349 Binanın, yapıldığı madde her ne olursa olusun sabit inşaatlar tanımı gereğince.

vergi değerinin dışında tutulacaktır. Örneğin; binasının değeri 200.000,00TL olan bir fabrikanın içinde ayrıca 300.000,00TL değerinde sabit istihsal tesisatı bulunması durumunda, bina vergisine esas değeri hesaplanırken, bu iki sabit değer toplanmayacak, 7'nci maddede yer alan istisna gereğince, sabit istihsal tesisat değeri olan 300.000,00TL hesap dışında tutularak, 200.000,00TL'lik bina değeri, vergi değeri olarak dikkate alınacaktır.

656.2. Bununla birlikte bina tanımının temel unsuru sabit inşaatlar olduğundan, binalara bağlı olmayan makine ve tesisler emlak vergisi bakımında bina kapsamına girmeyecek ve dolaysıyla da bunların değerleri de binanın vergi değeri hesabına dahil edilmeyecektir.

5.1. Bina Vergi Değeri Hesaplanırken Kullanılan Temel Veriler

657. Bina vergisinin tespiti için öncelikle binanın üzerinde kurulu bulunduğu arsa veya arazinin, asgari birim değerlerine göre bina arsa veya arazi payı hesaplandıktan sonra bu miktara bina metrekare normal inşaat maliyetlerine göre bulunacak bina maliyet değeri de eklenerek bina vergi değeri tespit edilir. Yani, binalar için, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile takdir komisyonunca takdir edilecek arsa veya arsa payı değeri esas alınarak ve ayrıca, tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle vergi değeri tespit edilecektir.

5.1.1. Binanın Yüzölçümü

658. Bina vergisi değeri belirlenirken yapılacak hesapta kullanılan temel veri binanın dıştan dışa yüzölçümü olup her bir binanın vergi değeri yüzölçümü ile doğru orantılıdır. Binanın dıştan dışa yüzölçümünün tespitine ilişkin olarak 14 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde açıklamalar yer almaktadır. Bu Genel Tebliğ'de de açıklandığı üzere, vergi değeri hesabında binaların esas alınacak olan yüzölçümü, dıştan dışa ve brüt yüzölçümüdür. Binanın (apartmanlarda ise dairenin) dıştan dışa yüzölçümü, dış duvarlar arasındaki mesafeler itibariyle m^2 cinsinden bulunacak alanıdır. Brüt alan; bağımsız bölümün duvarlar dahil alanı ile ortak alanların bağımsız bölüme düşen miktarının ilave edilmesi ile hesaplanan alandır.

659. Bir binanın vergi değerinin hesaplanmasına esas olan yüzölçümü, yapılış veya kullanılış itibariyle iktisadi bir birlik ve bütünlük teşkil eden bütün bölümler itibariyle bulunacak olan yüzölçümüdür. Yüzölçümü tespiti yapılırken binaya ait projeden ve yapı kullanma izni belgesinde yer alan bilgilerden yararlanılabilir. [350]

---

350 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 16.05.2008 tarih ve 50116 sayılı **özelge**sine göre; *binanın imar projelerinde bulunan m^2 hesabı büyütülerek yapıldığının, ancak bina vergisinin belediyelerden*

659.1. Hesaplanan brüt alan, hol, merdiven boşluğu, kapıcı ve kalorifer dairesi, sığınak gibi ortak kullanım yerlerinden gelen paylar ile kömürlük ve çamaşırlık gibi müştemilatın yüzölçümünü de içermektedir. Kat Mülkiyet Kanunu'na göre kat maliklerinin ortak kullanımına tahsis edilen ve müstakilen tasarrufu mümkün olmayan (çamaşırlık, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, bahçe, ortak garaj ve benzeri) yerler için, eklentilerde olduğu gibi, bunlar da bağımsız bölümlerin değerini tayin eden kısımlar olduğundan, ayrıca vergi değeri tayin ve takdir edilmeyecek ve bağımsız bölümlerle bağlantıları ölçüsünde bu bölümlerle birlikte değerleme konusu yapılacaktır. Projesine göre bodrum ve çatı katının da dıştan dışa alanların hesaplanmasında dikkate alınması gerekebilmektedir.

659.2. Ancak, binanın yüzölçümüne, bağımsız bölümler dahil edilmeyecektir. Bağımsız bölümler ayrıca vergi konusu edilecek ve maliklerinin hisseleri oranında mükellefiyeti söz konusu olacaktır. Kat mülkiyetine konu olabilecek veya ortak faydalanma dışında müstakilen kullanılabilecek duruma getirilen (dükkân, daire, depo gibi) yerleri kapsayan ortak yerlerin kat malikleri tarafından payları oranında ayrı ayrı bildirilmesi gerekir.

660. 14 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne göre, binanın dıştan dışa yüzölçümü kesin olarak bilinemediği takdirde, başka bir ifadeyle brüt alanı kesin olarak tespit edilemiyorsa bu durumda faydalı alanın, yani net alanın,[351] % 25 fazlasının dıştan dışa yüzölçümü olarak bildirilmesi mümkün bulunmaktadır. Buna göre net alanı 100 m^2 olan bir apartman dairesinin beyan edilmesi gereken brüt alanı 125 m^2 olacaktır. Bu şekilde (%25 fazlası olarak) hesaplanan brüt alan, hol, merdiven boşluğu, kapıcı ve kalorifer dairesi, sığınak gibi ortak kullanım yerlerinden gelen paylar ile kömürlük ve çamaşırlık gibi eklentilerin alanını da de içerir.

661. Tek bina vergisine tabi olan birden çok katlı müstakil binalar için (örneğin oteller, hastaneler, okullar gibi) yüzölçümü hesabı her bir katın dış duvarları üzerinden hesaplanan yüzölçümlerinin toplanması suretiyle bulunan miktar olacaktır. Çok katlı müstakil binalarda da projesine göre bodrum ve çatı katı dahil tüm katların dıştan dışa alanlarının toplamı dikkate alınmaktadır.

5.1.2. Binanın Arsa veya Arazisinin Alanı

662. Emlak Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrası, Vergi Usul Kanunu'nda yazılı bina mütemmimlerinin de[352] bina ile birlikte nazara alı-

---

alınan iskân izinlerinde bulunan m^2 üzerinden hesaplandığının tespiti halinde eksik alınan bina vergisinin gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası ile birlikte tahsil edilmesi gerekir.

351 Net alan, bağımsız bölümün içerisinde, duvarlar hariç, bunların arasında kalan alandır.

352 Binayı çevreleyen ve kullanış tarzı itibariyle bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve benzeri arsa veya arazi de binanın bütünleyicisi sayılacak, buna karşılık binadan ayrı olarak kullanılması kabil olan ve bina ile birlik teşkil etmeyen bahçe ve benzeri arazi, arsa veya arazi olarak değerlenecektir.

nacağını öngördüğünden, bina vergi değeri hesaplanırken bu tür arsa veya arazilerin de bu hesaplamaya dahil edilmesi gerekmektedir. Söz konusu arsa veya araziler bina vergi değeri hesaplamasına, komisyon tarafından takdir olunan asgari birim değerler üzerinden hesaplanan arsa veya arazi payı değerinin, bina vergi değerini oluşturan veri kalemlerinden biri olarak dahil edilmektedir.

663. Bir binanın üzerinde kurulduğu arsa veya arazinin alanı, imar ve kadastro planı ile tespit edilen parselin metrekaresidir. Şayet imar veya kadastro görmemiş bir arsa veya arazi söz konusu ise, bu durumda binanın mütemmimi sayılacak olan parçaların toplamı binanın üzerinde kurulduğu arsa veya arazinin alanını oluşturmaktadır.

664. Binaların üzerinde kuruldukları arsa veya arazinin alanı, paylı mülkiyet durumunda ise her bir hissenin payı oranıyla değerlendirilmez; arsa veya arazinin tamamı üzerinden belirlenir. Her bir hissedarın payına düşen oranlar, arsa veya arazi payının bina vergi değeri hesabı yapılırken önem taşımaktadır. Hissedarların hisselerine düşen payın belirlenmesi için öncelikle arsa veya arazinin alanının bilinmesi gerektiği açıktır.

5.1.3. Binanın Birlikte Kullanıldığı Arsa veya Arazi Payının Değeri

665. Bina vergi değeri hesaplanırken kullanılan temel verilerden biri olan, binanın birlikte kullanıldığı arsa veya arsa payının değeri, komisyonca takdir olunup ilan edilen asgari birim değerlerine göre hesaplanmaktadır. Asgari birim değerlerin hesaplanmasına ilgili kısımda yer verilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, bina vergi değeri hesaplanırken, arsa ve arazi birim değerlerinin dikkate alınarak arsa/arazi payının değerinin hesaplanacak olmasıdır.

666. Binaların birlikte kullanıldığı arsa veya arazi payının değeri, komisyonca takdir olunan asgari birim değerleri ile binanın üzerinde yapıldığı arsa veya arazinin binaya düşen payının büyüklüğü ile çarpılması sonucu bulunan değerdir.

667. Takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınacağı; Bakanlar Kurulunun belirtilen bu artış oranını sıfıra kadar indirmeye veya yeniden değerleme oranına kadar artırmaya yetkili olduğu da dikkate alınmalıdır.

668. Bina vergi değeri hesaplamasında dikkate alınacak olan husus, arsa veya arazi payının yani arsa veya arazi yüz ölçümünün ne kadarının bina vergi değeri hesabına dahil edileceğidir. Kat mülkiyeti kurulmuş binalarda, arsa payının tapu kaydında yer aldığını belirtmek yerinde olacaktır. Bir binanın arsa veya arazi payı, üzerinde yapıldığı arsa veya arazinin toplam yüzölçü-

mü miktarından, vergi değeri hesaplanacak olan binaya düşen paydır. Arsa veya arazi üzerinde tek bir bina var ise bu durumda bina vergisi hesabında arsa veya arazi payı değeri bütünüyle arsanın veya arazinin değeri olacaktır.

5.1.4. Bina Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedelleri

669. Bina vergi değerinin hesabında kullanılan temel verilerden biri olan, "bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri", Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesi uyarınca Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıkları[353] tarafından birlikte ve her yıl için belirlenen bedeldir. Maliyet bedellerine ilişkin cetveller binaların kullanım türleri, taşıyıcı sistemleri, inşaat türleri ve inşaat sınıflarına dayalı olarak belirlenmektedir. İlgili bakanlıklarca belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin hesaplanma yöntemine ilişkin olarak kesin bir bilgi yoktur (Çağdaş, 2007:91).[354]

670. Bu bedeller, uygulanacağı yıldan dört ay önce Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıkları tarafından, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi hükmü ve aynı Kanun'un 31'inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümleri dikkate alınarak, müştereken tespit ve ilan edilmektedir. Anılan Bakanlıklarca belirlenen bu bedellere karşı, Resmî Gazete ile ilânını izleyen on beş gün içinde, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından Danıştay'da dava açılabilmektedir.[355] Bu bağlamda emlak vergisinin hesaplanmasında kullanılacak bina normal inşaat metrekare maliyet bedelleri 2010 yılı için 55 Seri No.lu,[356] 2011 yılı için 56 Seri No.lu,[357] 2012 yılı için ise 58 Seri No.lu[358] Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği eklerinde yayımlanmıştır.

671. Her yıl için yayımlanan bu tebliğ ekinde yer alan cetvelde, binalar her biri kendi içinde 5 olmak üzere, 22 sınıfa ayrılmaktadır. Bu 5 tür de yapıldığı malzemeye göre 8 çeşide ayrılmakta, bu 8 çeşit için asgari, azami ve ortalama bedeller belirlenmektedir.

672. Emlak Vergi Kanunu'na göre Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca her yıl müştereken belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyetlerinin hangi esaslara göre yapılacağı Tüzükte belirlenmiştir.

---

353 04.07.2011 tarih ve 27984 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 644 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı

354 Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin hesaplanma yönteminin Tüzük'te genel hatlarıyla belirlendiğini de belirtmek yerinde olacaktır.

355 Bu konu *Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü* bölümünde incelenmektedir.

356 28.10.2009 tarih ve 27390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

357 29.12.2010 tarih ve 27800 6.Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

358 26.12.2011 tarih ve 28154 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

673. Tüzüğün 7'nci maddesinde; binaların vergi değerinin, kullanılış tarzı, inşaatın nevi ve sınıfına göre takdir olunacağı belirtilmektedir. Maddede, vergi değerinin takdirinde, ayrıca, binaların;

- Meydan, sahil, cadde ve sokak itibariyle mevkii,
- Belediye hizmetlerinin varlığı,
- Büyüklüğü, kat sayısı, oda, hol, banyo gibi iç bölümlerinin sayısı,
- İç bölümleri yönünden kullanışlılık durumu,
- Ön ve arka cephede bulunması,
- Mamurluk derecesi,
- Asansör, kalorifer ve klima tesisatı bulunup bulunmadığı,
- Müştemilatı,
- Manzara görme durumu

özelliklerinin de dikkate alınacağı ifade edilmekte, bununla birlikte, binada bulunan mobilya ve diğer eşya ile sabit üretim tesislerinin dikkate alınmayacağı hükme bağlanmaktadır.

674. Tüzüğün 8'inci maddesi binaları kullanış tarzına göre; konutlar, işyerleri ve özellik gösteren diğer yapılar olarak ayırmıştır. 9'uncu madde ise binaları taşıyıcı sistemleri esas alınmak üzere; çelik karkas, betonarme karkas, yığma kagir, yığma yarı kagir, ahşap, taş duvarlı (çamur harçlı), gecekondu tarz ve vasfında, kerpiç ve diğer basit binalar ayrımına tabi tutmuştur. 10'uncu madde ise binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususları dikkate alarak; lüks inşaat, birinci sınıf inşaat, ikinci sınıf inşaat, üçüncü sınıf inşaat, basit inşaat ayrımını yapmış ve inşaat sınıfının tayinine esas alınacak niteliklerin Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunacağı belirtilmiştir. Bu husus yukarıda belirtilen tebliğler vasıtası ile gerçekleştirilmektedir.

675. Bakanlıklarca hazırlanacak olan bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösterir cetvel, tüzük hükümleri dikkate alınarak hazırlanacaktır. Belediyeler tarafından vergi değeri ve dolayısıyla vergi matrahı hesabı yapılırken öncelikle tebliğ hükümleri dikkate alınacak, tüzük hükümlerinden ise tebliğde yer alan hükümler göz önüne alınarak yararlanılacaktır.

5.1.5. Bina Vergi Değeri Hesabında Tüzük Hükümlerince Esas Alınacak Diğer Hususlar

676. "Asgari ölçülere göre bulunan arsa değeri" ve "İnşaatın türü, sınıfı ve kullanış şekline göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli"nin yanı sıra, bina vergi değeri hesaplanırken kullanılan temel verilerden bir diğeri de Tüzük'te yer alan diğer hususlardır. Bu hususların da vergi değeri hesaplanırken göz önüne alınması gerekir.

677. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin (b) bendine göre, binalar için vergi değerinin hesaplanmasında, yine Kanun'un 29'uncu ve 31'inci maddelerine dayanılarak hazırlanmış bulunan *Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük* hükümlerinden yararlanılacaktır. Maddede yer alan hüküm gereğince, vergi değerinin hesaplanmasında söz konusu tüzükte yer verilen kurallara, ölçü ve kıstaslara uyulması zorunludur.

678. İlgili belediye tarafından, gerek genel değerleme dönemlerinde,(asgari ölçüde birim değer tespiti yıllarında) ve gerekse vergi değerini değiştiren nedenlerden dolayı yeni mükellefiyet uygulamalarının yapıldığı yıllarda bina vergi değerleri hesaplanırken bu tüzük hükümlerinden yararlanılacak ve buna göre vergi matrahı belirlenecektir.

679. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde yer verilen hükümler gereğince, bina vergisine esas vergi değeri inşaat maliyet bedellerine göre hesaplanacağından, diğer hesaplama yöntemlerinin kullanılması mümkün değildir. Bu nedenle yine 29'uncu madde gereğince, vergi değerinin belirlenmesinde *Tüzük* hükümlerinden yararlanılarak inşaat maliyetlerine göre hesaplama yapılacaktır.

680. Tüzük, inşaat maliyetlerinin hesaplanmasında üç farklı hususta hükümlere yer vermektedir. Bunlardan ilkini, hesapta esas alınacak veriler oluşturmaktadır. İkinci husus binaya ait göz önünde bulundurulacak hususlar; üçüncü husus ise, mükellefe ait göz önünde bulundurulacak hususlardır.

5.1.5.1. Hesapta Esas Alınan Verilere İlişkin Hususlar

681. Tüzüğün, "Değerleme, Bina vergi değerinin takdiri" başlıklı 16'ncı maddesinde, Binaların normal alım satım bedeli, emsal binanın normal alım satım bedeline göre, mümkün olmaması halinde maliyet bedeli ve bunun da mümkün olmaması halinde ortalama gelir bedeli yoluyla bulunur hükmü yer almakta olup bu hüküm Kanun'un 29'uncu maddesiyle birlikte düşünüldüğünde, bina vergi değerinin, binaların normal alım satım bedeli ve emsal binanın normal alım satım bedeline göre hesaplanması mümkün olmayıp bina vergi değerinin maliyet bedeli yoluyla hesaplanması gerekmektedir.

681.1. Bu durumda 29'uncu maddenin "tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle" ifadesi gereğince, tüzüğün maliyet bedeli yoluyla vergi değerinin takdirine ilişkin hükümleri, bina vergi değeri hesaplanırken dikkate alınacaktır. Tüzükte yer alan ve maliyet bedeli yoluyla vergi değeri hesaplamasında yararlanılacak olan hükümlerde, inşaat maliyet bedelinin hesaplanmasında kullanılması gereken diğer hususlar açıklanmaktadır.

A) İnşaat maliyet bedeli:

682. Tüzüğün 20'nci maddesine göre binanın dıştan dışa yüzölçümü[359] ile metrekare normal inşaat maliyet bedelinin[360] çarpılması suretiyle bulunur. Ancak, bu suretle inşaat maliyet bedeli hesaplanırken Tüzüğün 20, 21 ve 22'nci maddelerinde sözü edilen indirim ve ilâvelerin yapılacağı göz önünde bulundurulmalıdır. Eski binalarda vergi değeri, binanın yeniden yapılması haline göre hesaplanacak ve fakat, bulunacak inşaat maliyet bedelinden, inşaatın nev'ine ve yaşlılık durumuna göre 23'üncü maddede gösterilen oranlarda indirimler yapılacaktır.

B) Asansör ve kalorifer ya da klima tesisatı farkı:

683. Binaların vergi değeri hesabında, binanın asansörlü ve klima ya da kaloriferli olması önem taşımaktadır. Tüzüğün 20'nci maddesine göre, hesaplanan metrekare normal inşaat maliyet bedeline, ilan olunan bedelde nazara alınmamış ise, kalorifer veya klima tesisatı için % 8, asansör tesisatı için ayrıca % 6 oranında ilave yapılacaktır. Bu fark oranları, binanın dıştan dışa yüzölçümü ile inşaatın birim maliyet bedelinin çarpımı sonucu bulunan bina inşaat maliyet bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Ortaya çıkan bu değer farklılığına ait miktar, bina inşaat maliyet bedeline ilave edilecektir. Zemin ve asansörden yararlanmayan bodrum katlar için asansör dolayısıyla ilave yapılmayacaktır. Bakanlık tarafından yayımlanan metrekare normal inşaat maliyetlerine ilişkin cetvelde "Not" olarak yer alan bilgilerde, hesaplamalarda, Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerinin ortalamaları esas alınacağı belirtildikten sonra metrekare normal inşaat maliyet bedellerine asansör, kalorifer veya klima tesisat bedelleri dahil olmadığı; binaların vergi değerleri hesaplanırken kalorifer, klima ve asansör tesisatı varsa bu bedellere kalorifer veya klima için % 8, asansör için % 6 oranında ilave yapılacağı yer almaktadır.

683.1. Binalarda asansör tesisatından yararlanmayan bodrum, zemin kat gibi yerlerdeki bağımsız bölümlerin bina vergi değeri hesabında asansör farkı hesaba katılmayacaktır. Şayet bu bağımsız bölümler asansörden yararlanıyorlarsa bu durumda hesaplamaya katılacaklardır.

683.2. Kalorifer tesisatı tamamen sökülmediği sürece, herhangi bir amaçla kullanım dışında kalmış olsa bile yine de bina kaloriferli olarak kabul edilerek hesaplamada fark eklemesi yapılacaktır. Tüzükte kalorifer tesisatı tanımlaması yer aldığından bu tanımlama kat kaloriferini de kapsamaktadır.

---

359 Binanın yüzölçümü ilgili başlık altında açıklanmıştır.

360 Metrekare normal maliyet bedellerinin binaların kullanış tarzı, inşaat nev'i ve sınıfına göre her bütçe yılı için ayrı ayrı tespit edilip o bütçe yılından önce ilân edileceği ve diğer ayrıntılı açıklamalar önceki kısımda yer almaktadır.

684. Tüzüğün "*Maliyet Bedeline Yapılacak İndirimler*" başlıklı 21'inci maddesine göre, hesaplanan inşaat maliyet bedeline, birden çok katlı binalarda, 19 ve 20'nci madde hükümlerine göre hesaplanan maliyet bedelinden, bodrum katlar için derinlik derecesine göre % 10 - 15, zemin katlar için % 3, dördüncü katlar için % 2, beşinci katlar için % 3, altıncı ve daha yukarı katlar için % 4 oranında indirim yapılır. Katlar, yapı ruhsatiyesinin eki belediyece tasdikli yapı projesine veya sahipleri tarafından proje gösterilemeyen yapılarda imar mevzuatına uygun olarak tespit edilir. Tüzük ayrıca, Maliyet bedeline yapılacak ilaveler" başlıklı 22'nci maddesinde bu hesaplanan inşaat maliyet bedeline, aşağıdaki hallerde, gösterilen oranlarda ilaveler yapılacağını hüküm altına almıştır: Ön cephede bulunan binalar (Ön cephede bulunma hali, binanın bir cephesinin meydan, sahil, cadde veya sokak kenarında olmasıdır) için %5 – 10; Ticari, sınaî veya mesleki bir faaliyetin icrası için yapılan veya bu amaçla kullanılan binalardaki işyerlerine, zemin katlar için % 15 - 25, birinci katlar için % 10 - 15 ve ikinci katlar için % 5 – 10'dur. Bununla birlikte Tüzüğün 21 ve 22'nci maddelerinde yer alan indirim ve eklemelerin yapılmayacağını da belirtmek gerekir. Tüzüğün Ek 1'inci maddesinde, *"Emlak Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin ikinci fıkrasının uygulanmasında; a) Bu Tüzüğün 20 nci maddesine göre her yıl ilan olunan metrekare birim fiyatlarının ortalamaları esas alınır; b) Bu Tüzüğün 19 uncu maddesinde belirtilen % 20 satış kârı eklenmez, 21 ve 22 nci maddelerdeki indirim ve eklemeler yapılmaz. "* hükmü yer almaktadır. *"... Şu kadar ki, mükelleflerin beyan edecekleri değerler Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleriyle bu Kanun'un 20'nci maddesine göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak, 31'nci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanacak maliyet bedelinden düşük olamaz..." hükmünü içeren* Emlak Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu hükmün yürürlükte olduğu dönem itibariyle bu indirim ve eklemelerin yapılmayacak olduğu hususu açıktır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca, bina metrekare normal inşaat maliyetleri ve Tüzük hükümleri binalar için vergi değerinde esas olduğundan; bina vergi değerinin hesabı *maliyet bedelinin* tespitine ilişkin olduğundan Tüzüğün 21 ve 22'nci maddelerinde yer alan indirim ve eklemeler yapılmayacaktır.

C) Yıpranma payı farkı:

685. Yine Tüzüğün maliyet bedeline yapılacak ilavelerle ilgili hükümlerinin yer aldığı 23'üncü maddesine göre; Eski binaların yeniden yapılması haline göre, bulunacak inşaat maliyet bedelinden, aşağıda gösterilen oranlarda aşınma payı düşülür:

İNŞAATIN TÜRÜ	0-3 yaş arası %	4-5 yaş arası %	6-10 yaş arası %	11-15 yaş arası %	16-20 yaş arası%	21-30 yaş arası %	31-40 yaş arası %	41-50 yaş arası %	51-75 yaş arası %	76 ve daha yukarı yaş arası %
Çelik Karkas Betonarme Karkas binalar	4	6	10	15	20	25	32	40	50	60
Kâgir binalar,	6	8	12	18	25	32	40	50	60	70
Ahşap, taş duvarlı (çamur harçlı gecekondu tarz ve vasfında binalar)	8	12	18	25	32	40	50	60	70	80
Kerpiç ve diğer basit binalar	10	17	25	35	45	55	65	75	85	95

685.1. Tüzüğün bu maddesinde binaların inşa türüne ve yaşına göre aşınma payları belirlenmiş ve yıpranma payları yüzdelik oranlar üzerinden bir cetvel halinde tespit edilmiştir. Bu aşınma payı oranı, daha önceki verileri eklenerek hesaplanan inşaat maliyet bedeli ile çarpılarak, vergi değeri hesabı yapılacaktır.

686. Bina değerinin asgari ölçülere göre hesaplanması usulüne ilişkin 13 No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre değer hesaplaması şu şekilde yapılacaktır;

687. Binanın dıştan dışa yüzölçümü ile metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılacaktır.

688. Bu çarpım sonucu ortaya çıkacak rakama, varsa asansör, kalorifer veya klima tesisatı farkı ilâve edilecektir.

689. Bu suretle bulunan toplam değerden Tüzüğün 23'üncü maddesinde belirtilen yıpranma payı düşülecektir.

690. Yıpranma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilâve edilecektir.

691. Özetle; bina vergi değerinin belirlenmesi için yapılacak olan inşaat maliyet hesabında şu veriler dikkate alınacaktır:

1) Binanın dıştan dışa yüzölçümü ile cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılarak maliyet bedeli bulunur.

2) Binanın durumuna göre, klima ve asansör farkı eklenir

3) Binanın yaşına göre, aşınma payı indirimi yapılır.

5.1.5.2. Binaya İlişkin Hususlar

692. Binaların kullanış şekli, inşaatının nev'i (tür) ve sınıfının vergi değeri hesabına etkisinin ne olacağı, ortak yerlerin, eklenti ve bütünleyici parçaların vergi değerinin nasıl hesaplanacağı, bir binanın vergi değeri hesaplanırken hangi bölümlerinin birlikte hangi bölümlerinin ayr ayrı hesaplanacağı gibi binalardan kaynaklan hususların vergi değeri hesaplanması karşısındaki durumunun izahı yerinde olacaktır.

A) Binaların kullanış şekli, inşaatın nevi ve sınıfı:

693. İnşaat metrekare birim maliyetlerinin belirlendiği, yıllık Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel'in esas unsurunu oluşturmaktadır. Söz konusu cetvelde yer alan bilgiler binaların bu niteliklerine göre gösterilmektedir.

B) Binaların tamamı itibariyle değerlendirilmesi:

694. Tüzüğün, 11'inci maddesinde yer alan "Yapılış veya kullanılış itibariyle iktisadi bir birlik ve bütünlük teşkil eden ve bir malike ait bulunan bir binanın vergi değeri, tamamı itibariyle takdir olunur" hükmünde ifadesini bulmaktadır. Bu ifade, odalar, salon, mutfak ve benzeri gibi unsurların bina yapılırken o binanın bir parçası olarak yapılmış olmaları halini tanımlamaktadır. Örneğin dubleks bir yapıda bazı bölümlerin alt katta bazı bölümlerin üst katta olması durumunda da netice itibariyle alt ya da üst kattaki bölümler birlikte ve bir bütün olarak binanın yapılışında veya kullanılışında anlam ifade etmekte olduğundan, alt ve üst kattaki bütün bölümler birlikte değerlendirilerek binanın tamamı itibariyle vergi değeri hesaplanacaktır. Örneğin, bir otelin kullanış itibariyle, odaları, lokantası, lobisi, saunası ve benzeri gibi bölümleri bir bütünlük teşkil etmekte olduğundan bütün bu bölümler tamamı itibariyle değerlendirilerek otel binasının vergi değeri hesaplanacaktır.

C) Binaların bağımsız birimleri itibariyle değerlendirilmesi:

695. Yine 11'inci maddede "Apartman ve işhanlarında bağımsız olarak kullanılan bölümlerin vergi değerleri, ayrı ayrı takdir olunur" ifadesinde hükmünü bulmaktadır. Kat mülkiyeti kurulmuş olsun ya da olmasın kullanış biçimleri farklı olan, bağımsız olarak kullanılan bölüm veya birimlerin vergi değerleri ayrı ayrı hesaplanacaktır. Yapılışları veya kullanılışları itibariyle diğer bir binayla iktisadi birlik ve bütünlük oluşturmayan yapılar bağımsız bölüm olarak nitelendirilecektir. Örneğin, üst katı ayrı kullanılan (mesela kiraya verilmiş olan) iki katlı bir evin her bir katının; her bir bölümü bir büro olarak kullanılan iş merkezinin her bir büronun olduğu bölümünün, ayrı ayrı vergi değeri hesaplanacaktır.

695.1. ***Ortak yerlerin değerlendirilmesi:*** Kat mülkiyeti kurulmuş binalarda yer alan müstakil olarak kullanılabilecek durumdaki ortak yerler ayrıca bağımsız bölüm olarak sayıldıklarından ayrı olarak değerlemeye tabi tutulacaklardır. Müstakil olarak kullanılması mümkün olmayan ortak yerler ise, bütünleyici parçalar ve eklentilerde olduğu gibi ayrıca değil ilgili binalarla birlikte değerlendirmeye alınacaktır. Bu tür yerler müşterek mülkiyet konusu olacağından bütün hissedarlar için hisseleri oranında kendilerine düşen yüzölçümüne göre vergi değeri hesaplanacaktır. Nitekim Tüzüğün 15'inci maddesinde kat mülkiyetinde ortak yerlerle ilgili vergi değeri hesaplamasının müşterek mülkiyete ilişkin düzenlemeye atıfta bulunularak hüküm konulmuştur.

695.2. ***Eklenti ve bütünleyici parçaların değerlendirilmesi***: Tüzüğün 14'üncü maddesinde hükmünü bulmaktadır. Bu hükme göre, vergi değerinin takdirinde, Vergi Usul Kanunu'nda yazılı bina mütemmimleri[361] ve kat mülkiyeti kurulmuş binalarda eklentiler, bağlı oldukları bina ile birlikte nazara alınır. Binaların kullanış amaçlarından herhangi birini tamamlayan müştemilatı ile eklentilerine, inşaat nevi, kullanılan yapı malzemesi ve işçiliğe göre ayrı değer takdir edilir ve bağlı olduğu bina değeri ile birleştirilir. Örneğin, bir daireye tahsis edilmiş bulunan kömürlük o dairenin eklentisi olduğundan, kömürlüğün yüzölçümü dairenin yüzölçümü ile toplanarak bu toplam üzerinden vergi değeri hesaplanacaktır.

5.1.5.3. Mükellefe İlişkin Hususlar

696. Binaların vergisinden mükellef olanların mükellefiyet ilişkisinin kurulmasında özellik arz eden tek başına veya paylı mülkiyet ya da elbirliği mülkiyet ile malik olmaktan kaynaklanan mükellefiyette yahut intifa hakkı sahibi veya malik gibi tasarrufta bulunan sıfatıyla mükellef olunması durumlarında vergi değeri hesabının nasıl yapılacağı hususlarının da açıklanması yerinde olacaktır.

697. ***Tek başına malik*** olan kişilerin vergi mükellefi bulundukları vergiye konu binanın tamamının yüz ölçümü üzerinden bina vergi değeri hesaplanacaktır. Binaların mütemmimi sayılan üzerinde yapıldıkları arsa ve arazi, bina vergi hesabına arsa veya arazi payı olarak dahil edilmektedir.

698. ***Paylı mülkiyette*** vergi değeri değerlendirmesinde, Tüzüğün 12'nci maddesinde[362] yer alan hüküm göz önüne alınacaktır. Bu hükme göre, paylı mül-

---

361 Buna göre: 1) Belediye sınırları içindeki binaların ve belediye kuruluşu bulunmayan yerlerde köy ve mahalle topluluğu içindeki binaların bütünleyici olan arazi, 2) Nerede olursa olsun ticaret ve san'ata tahsis edilmiş binalarla birlikte kullanılan arazi, vergi değerinin tayininde binayı bütünleyen arazi mütemmim sayılır.

362 Tüzüğün, "Müşterek Mülkiyette Takdir" başlıklı 12'nci maddesi: *Müşterek mülkiyet halinde malik bulunulan binaların vergi değerleri; binanın tamamı itibariyle takdir olunur ve pay oranlarına bölünmek suretiyle her bir hissedara düşen vergi değeri hesaplanır*, hükmünü taşımaktadır.

kiyetle birlikte maliklerin bulunduğu binalar için tamamı itibariyle dikkate alınan takdir değerleri üzerinden, her bir paylı mülkiyet hissedarının mülkiyet oranına göre hissesine düşen vergi değeri ayrı ayrı hesaplanacaktır. Mülkiyete ilişkin açıklamalarda da belirttiğimiz üzere devremülk mülkiyeti paylı mülkiyet türü olduğundan vergi değer hesaplaması paylı mülkiyette olduğu gibi yapılacaktır.

699. ***Elbirliği mülkiyeti*** halindeki binaların emlak vergi değerinin hesaplanmasına ilişkin olarak Tüzük'ün 13'üncü maddesi,[363] binanın tamamı itibariyle takdir olunacağını belirtmiştir. Ancak, hissedar mükellefler ayrı ayrı bildirimde bulunmuşlarsa, takdir olunan vergi değeri hissedarların adedine göre ayrı ayrı hesaplanacaktır.

700. ***İntifa hakkı sahipliğinde*** değerleme hususu iki farklı özellik taşımaktadır. İntifa hakkı sahibinin bulunması halinde bina vergi mükellefinin intifa hakkı sahibi olacağı açıktır. Ancak intifa hakkının söz konusu binanın tamamı üzerinde değil de belli bir kısmı üzerinde kurulmuş ise bu durumda intifa hakkı sahibinin intifa hakkı oranına göre vergi değeri hesaplanacaktır.

701. Arsanın vergiden muaf bir kuruma ait olması durumunda intifa hakkından kaynaklanan bina için hesaplanacak bina değerinde arsa payı dikkate alınmayacaktır.[364]

702. ***Mülkiyeti başkasına ait arsa ve arazi üzerinde yapılan binaların (Gecekondularda)*** vergi değerlemesi, arazi ve arsalar üzerine, sahibinin rızası alınarak veya alınmayarak bina yapılması durumuna göre değişiklik gösterebilmektedir. Kanunda tarif edilen bina kavramına dahil bulunan bu çeşit binaların değerlemesinde de bina değerlemesine ilişkin hükümler uygulanacak ve vergi mükellefiyetleri binayı tasarruf edenler tarafından yerine getirilecektir.

702.1. Başkalarına ait arsa veya araziler üzerinde yapılan binaların değerlemesinde, arsa veya arazinin vergi değeri dikkate alınmadan hesaplama yapılacaktır. Başkasının arsa veya arazisi üzerinde yapılan binaların vergi değeri,

---

363 Tüzüğün, "İştirak Halindeki Mülkiyette Takdir" 13'üncü maddesinde: *İştirak halinde malik bulunulan binaların vergi değerleri; binanın tamamı itibariyle takdir olunur. Mükellefler ayrı ayrı beyanda bulunmuşlarsa, takdir olunan vergi değeri hissedarların adedine göre ayrı ayrı hesaplanır*, hükmü yer almaktadır.

364 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 15.08.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6652- sayılı **özelge**sinde, 13 Seri No.lu Tebliğe atıfta bulunularak bu hususla ilgili olarak; *Vakıflar Genel Müdürlüğüne ait olup yap-işlet-devret modeliyle bir şirkete kiralanan bir arsa üzerinde inşa edilen binanın emlak vergi mükellefinin şirket olması nedeniyle, arsanın malikinin kurum olması nedeniyle arsa üzerine anılan Şirket tarafından inşa edilen binanın bina vergisi değerinin tespitinde, arsa payına ait değerin dikkate alınmaması gerektiği,* belirtilmiştir. İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.04.2010 tarih ve 45 sayılı **özelge**si de bu yöndedir. **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 15.08.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6652- sayılı **özelge**sinde de aynı yönde açıklamalar bulunmaktadır.

şayet arsa veya arazi de, bina sahibi tarafından malik gibi tasarruf ediliyor ise bu durumda bina vergi değeri hesabına katılarak hesaplama yapılacaktır (Mert vd,1986:217).

702.2. Bir başka ifadeyle, arsa veya arazi sahibi ile binanın tasarruf edeni aynı olması halinde bina vergisi söz konusu olacak ve bina vergi değeri hesabına arsa veya arazi payının değeri de eklenecektir. Ancak arsa veya arazinin tasarrufu binadan bağımsız ise bu durumda arsa veya arazi için bina vergisinden ayrı olarak arazi (veya arsa) vergisi tahakkuk ettirilecek olup arsa veya arazinin pay değeri bina vergisine eklenmeyecektir.[365]

5.2. Binalarda Vergi Değerinin Hesaplanması

703. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, binaların vergi değerinin hesap edileceği yılın vergi değeri, o yıl eğer takdir komisyonunca arsa ve arazi birim değerlerinin tespit yılı ise, takdir komisyonlarınca yeniden takdir edilmek suretiyle kesinleşen arsa veya arazi metrekare birim değerleri ile o yıla ait bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınmak suretiyle tespit olunacaktır. Ayrıca, bina vergi değeri hesap edilirken, Emlak Vergisi Kanunu uyarınca hazırlanmış bulunan Tüzük[366] hükümlerinden de yararlanılacaktır.

704. Bu açıklamadan yola çıkılarak, örneğin, 2010 yılına ait vergi değeri; takdir komisyonlarınca yeniden takdir edilmek suretiyle kesinleşen arsa veya arazi metrekare birim değerleri ve 2010 yılına ait bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınmak suretiyle Tüzük hükümlerinden de yararlanılarak hesaplanacaktır.

705. Yukarıda yaptığımız geniş izahat çerçevesinde binalar için vergi değeri hesaplanırken şu veriler ve özellikler dikkate alınacaktır:

1) Binanın dıştan dışa yüzölçümü,
2) Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren cetvelde yer alan ortalama rakamlar,
3) Binanın arsa/arazi veya arsa/arazi payı değeri,
4) Tüzüğe göre ilave edilecek hususlar;
   a. Varsa, asansör tesisatı farkı için yapılacak ilave,
   b. Varsa, kalorifer veya klima tesisatı için yapılacak ilave,

---

365 Zira bu durumdaki arsa veya arazilerin ayrıca arsa veya arazi maliki, intifa hakkı sahibi veya malik gibi tasarrufta bulunanları adına, arazi (arsa) vergisi değeri hesaplanmaktadır. Bu konuda *Başkalarının Arsa ve Arazileri Üzerinde Yapılan (Gecekondu) Binaların Durumu* kısmındaki açıklamalara bakılmalıdır.

366 15.3.1972 tarih ve 14129 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük

5) Tüzüğe göre indirim yapılacak husus;

a. Aşınma payına göre yapılacak indirim,

6) Tüzükte yer alan binaya ait hususlara göre hesaplama özellikleri;

a. Ortak yerlere ilişkin özellikler,

b. Eklenti ve bütünleyici parçalara ilişkin özellikler,

c. Binaların tamamının veya bağımsız bölümler itibariyle değerlemesine ilişkin özellikler,

7) Tüzükte yer alan mükellefe ait hususlara göre hesaplama özellikleri;

a. Tekli mülkiyette özellikler,

b. Paylı mülkiyette özellikler,

c. Elbirliği halinde mülkiyette özellikler,

d. İntifa hakkı sahipliğinde özellikler,

e. Başkasının arsa/arazisi üzerinde yapılmasında özellikler,

706. Örneğin; bir mükellefe tek başına malik sıfatıyla ait mesken olarak kullanılan apartman dairesi 1995 yılında betonarme karkas türünde lüks inşaat olarak inşa edilmiştir. Apartman arsasının alanı 900 m^2, arsa payı oranı 1/25, hisseye düşen arsa ise 36 m^2'dir. Daire kaloriferli olup, asansörü bulunmamakta ve dıştan dışa yüzölçümü 160 m^2'dir.

706.1. Binanın bulunduğu caddede 2010 yılı için arsanın metrekare birim değeri 300TL olarak takdir edilmiştir. 2010 yılına ait betonarme karkas lüks sınıf inşaatın ortalama bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli ise 876,70TL'dir.

706.2. Bu hükümler çerçevesinde, bina vergi değerinin hesaplanmasında aşağıdaki yol izlenecektir.

- Binanın dıştan dışa yüzölçümü ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılacaktır.
- Bu çarpım sonucu ortaya çıkacak rakama, varsa asansör, kalorifer veya klima tesisatı farkı ilave edilecektir. Bu ilave söz konusu rakamın asansör için %6'sı, kalorifer veya klima için de %8'i oranında olacaktır.
- Bu suretle bulunan toplam değerden Tüzüğün 23'üncü maddesinde belirtilen yıpranma payı düşülecektir.
- Yıpranma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave edilecektir.

706.3. Bu bilgilere göre, örneğimizdeki binanın vergi değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

İnşaatın türü, sınıfı ve kullanış şekline göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli	876,70 TL
Binanın dıştan dışa yüzölçümü	160 m^2
Binanın inşaat maliyet bedeli (876,70 x160=)	140.272,00 TL
Kalorifer farkı (140.272,00TL x %8=)	11.221,76 TL
Binanın kalorifer dâhil inşaat maliyet bedeli (140.272,00TL+11.221,76 TL=)	151.493,76 TL
Aşınma payı indirimi (151.493,76 TL x %20=)	30.298,75 TL
Bina inşaat maliyet bedeli (151.493,76 TL-30.298,75 TL=)	121.195,00 TL
Asgari ölçülere göre bulunan arsa değeri (300TL X36 m^2=)	10.800,00 TL
Binanın vergi değeri (121.195,00 TL+10.800,00 TL=)	131.995,00 TL[367]

706.4. Örneğimizdeki bu binanın 2010 yılı için bina vergisi, ilgili belediye tarafından bu suretle hesaplanan 131.000,00 TL vergi değeri üzerinden hesaplanacaktır.

707. Genel takdir yılı dışında ilk defa mükellefiyet tesis edilen binaların bina vergi değerinin hesabında o yılın inşaat maliyet bedeli dikkate alınarak ve arsa değerine her yıl için artış oranında ekleme yapılarak bina vergi değeri hesaplanacaktır.

6. Arsa ve Binaların Vergi Değerine Esas Alınacak Olan Cadde veya Sokak Hususu

708. Arsalar için vergi değeri, hesaplanırken takdir komisyonunun cadde veya sokak bakımından belirlediği asgari değerin esas alınacağı açıktır. Aynı şekilde bina vergi değeri tespitinde esas alınacak arsa değeri için de cadde veya sokak bakımından belirlenen esas alınacaktır. Bununla birlikte bu hesaplamaya esas olacak cadde veya sokağın hangisi olacağının da tespiti gereklidir.

709. Arsa veya bina tek bir sokak veya cadde üzerinde bulunuyorsa değer hesabında bu sokak veya caddenin asgari değerinin esas alınacağında ihtilaf bulunmamaktadır. Ancak arsa veya binanın birden fazla sokak veya cadde üzerinde bulunması durumundan bunlardan hangisinin değerinin esas alınacağı sorunu yaşanabilmektedir.

---

367 1.000 TL'den düşük kesirler dikkate alınmayacak olduğundan emlak vergi değeri 131.000,00 TL olarak kabul edilecektir.

710. Bu hususa ilişkin olarak arsa veya binanın üzerinde bulunduğu en uzun cadde veya sokağın esas alınabileceği çözüm olarak akla gelebilir. Emlak vergisi mevzuatında birden çok cadde veya sokağa cepheli bulunan arsalar ile bu arsalar üzerine inşa edilen binalarla ilgili olarak verilecek arsa veya bina vergisi bildirimlerinde en uzun cadde veya sokağın esas alınacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır.[368]

711. Aynı şekilde taşınmazın numaralandırıldığı cadde veya sokağın esas alınması gerektiği de ileri sürülebilir. Bununla birlikte birden fazla yola cephesi olan taşınmaz, numaratajı hangi yoldan alırsa alsın binanın girişi kullanım amacı doğrultusunda yapılan mimarı plandaki bir tercih olduğundan, asgari ölçüde emlak vergisi hesaplamasında inşaat nizamı daha fazla olan sokak veya bölgeden değer alması gereklidir.[369]

712. Bu hususta ayrıca bu tür taşınmazlar bakımından imar mevzuatı hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gereklidir. Bu durumda taşınmazın parsel cephesinin olduğu sokak veya caddenin esas alınması gerektiği söylenebilir. Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nin[370] 15'inci maddesinde parsel cephesi; parselin üzerinde bulunduğu yoldaki cephesi olarak tanımlanmış ve *köşe başına rastlayan parsellerde geniş yol üzerindeki kenar, parsel cephesi, İki yolun genişliklerinin eşit olması halinde dar kenar, parsel cephesi* olarak belirtilmiştir.[371]

713. Bu durumda asgari ölçüde emlak vergisi hesaplamasında inşaat nizamı daha fazla olan ve parsel cephesinin bulunduğu sokak veya caddenin esas alınması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu durum bakımından bildirim esas alınabileceği gibi yoklama da yapılabilir.

7. Vergi Değerine İlişkin Diğer Hususlar

714. 4751 sayılı Kanun'la yapılan yeni düzenlemeyle, emlak vergisinde beyan sistemin kaldırılmış olduğu ve bunun yerine arsa/arazi değerinin komisyonca takdir edilecek olan asgari değerlere göre tespit edileceği ve vergi konusu taşınmazda vergi değerinin değişikliğine neden olabilecek durumlarda bildirim verilmesini zorunlu kılan bildirim sisteminin getirilmiş olduğu daha önceki açıklamalarda belirtilmişti.

715. 4751 sayılı Kanun öncesindeki dönemde arsa/arazi değerleri (bina vergisinde arsa payı değeri) takdir komisyonunun belirleyeceği birim değer esas alınarak tespit olunacak değerden düşük olmamak üzere, mükelleflerce

368 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 05.01.2005 tarih ve 14332 sayılı **özelge**si.

369 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 20.10.1998 tarih ve E:1997/5048, K:1998/3726 sayılı kararı.

370 02.11.1985 tarih ve 18916 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

371 Benzer tanımlamalar, İstanbul, Ankara ve İzmir İmar Yönetmeliklerinde de vardır.

beyan edilmekteydi. Mükellefler tarafından verilen beyannamelerde arsa/arazi değeri olarak bu değerden daha fazla değer bildirilebilmekte olduğu gibi, daha sonra kamulaştırma, cebri icra, izaleyi şüyu gibi daha fazla değerler ortaya koyan durumların gerçekleşmesi durumunda beyan edilen değerlerle bu işlemler için esas alınan değer arasındaki fark için ikmalen tarh yoluna gidilebiliyor ve duruma göre mükellef hakkında ceza söz konusu olabiliyordu. Ancak bu değişiklik sonrasında bu şekilde uygulama yapılmasının mümkün olmadığı görülmektedir. Taşınmazın değerine ilişkin daha sonra farklı miktarlar ortaya çıkmış olsa da ikmalen tarh yoluna gidilebilmesi, ceza kesilmesi veya bu değerin matrah olarak kabulü mümkün değildir.[372] Bu hususla ilgili olarak Kamulaştırma Kanunu'nda özel bir düzenleme yer aldığından bu hususun üzerinde ayrıca durmak gerekecektir.

7.1. Kamulaştırmada Vergi Değeri

716. 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 39'uncu maddesinde, kamulaştırılan taşınmazın emlak vergisi değerine ilişkin özel bir düzenleme yer almaktadır. Bu konunun incelenmesine geçmeden, aynı Kanun'un 7'nci maddesinde, kamulaştırma işleminden önce işlemi yapan idarenin isteği üzerine ilgili vergi dairesinin (belediyenin) taşınmaz mal ve kaynakların vergi beyan ve değerlerini, vergi beyanı bulunmadığı hallerde beyan yerine geçecek takdir edilecek değeri, en geç bir ay içerisinde vermesi gerektiği, hükmünün yer aldığını belirtmekte fayda vardır.

717. 16 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliğinde, Kanun'un 7'nci maddesindeki düzenlemeye ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğde, bu hüküm uyarınca; kamulaştırmaya konu olup kamulaştırıcı idarenin talebi tarihine kadar emlak vergisi beyannamesi verilmiş bulunan emlakın, mükellefçe beyan edilen değerin; kamulaştırıcı idarenin talebi tarihine kadar emlak vergisi beyannamesi verilmemiş olan emlakın 1319 sayılı Kanun hükümlerine göre vergi dairesince belirlenecek vergi değerin; beyannamesi kamulaştırıcı idarenin talebinden önce verilmiş bulunan emlakın vergi değeri 1319 sayılı Kanun hükümlerine göre vergi dairesince yeniden takdir edilmiş ise kamulaştırıcı idareye mükellefin beyanı ile birlikte bu değerin de bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

---

372 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 04.04.2007 tarih ve 30193 sayılı **özelge**sinde; *arsanın satış bedelinin vergi değeri olarak kabul edilmesi ve bu değer üzerinden verginin hesaplanmasının mümkün olmadığı* belirtilmiştir. Ve yine, **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 05.05.2008 tarih ve 45921 sayılı **özelge**sinde, *icraen ve cebren satışa konu olan taşınmazlarla ilgili olarak alıcıya ait emlak vergisi mükellefiyetinin başladığı yıl olan bir sonraki yıl vergi değerinin, alım satım bedeli değil, 1319 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesinin esasları çerçevesinde hesaplanacak vergi değeri olması gerektiği*, belirtilmiştir.

717.1. Beyan sistemi 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 7/b maddesiyle 09.04.2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olduğundan Kanun ve Tebliğ'in bu düzenlemesini, taşınmazın takdir komisyonunca belirlenen asgari birim değeri ve taşınmazda bina bulunuyorsa binanın, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren cetvel uyarınca hesaplanmış vergi değerinin; bu vergi değerinin daha önce belirlenmemişse hesaplanacak olan vergi değerinin kamulaştırmayı yapan idareye gönderilmesi şeklinde anlamak gerekecektir.

718. Kamulaştırma Kanunu'nun 39'uncu maddesinde: "Kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırıldığı yıla ait emlak vergisi tarhına esas olan vergi değeri, kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olduğu takdirde, kamulaştırma bedeli ile vergi değeri arasındaki fark üzerinden, cezalı emlak vergisi tarh olunur. Emlak vergisi beyannamesinin ek süreye rağmen verilmemiş olması halinde, kesinleşen kamulaştırma bedeli, kamulaştırmanın yapıldığı yıla ait vergi değeri yerine geçer ve bu değer üzerinden cezalı emlak vergisi tarhiyatı yapılır" hükmü yer almaktadır.

719. 16 Seri No.lu Tebliğde bu hususa ilişkin olarak da açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğde bu hususla ilgili olarak:

> "1. Emlak Vergisi tarhına esas olan en son vergi değeri kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olduğu takdirde, aradaki fark Emlak Vergisine tabi tutularak, bu farka ait vergi 1319 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinin son fıkrası hükmü dikkate alınmak suretiyle kusur cezalı olarak tarh edilecektir.
>
> 2. Emlak Vergisi beyannamesi ek süreye rağmen verilmemiş ise, kesinleşen kamulaştırma bedeli beyannamesi verilmemiş dönemlere ait vergi değeri yerine geçecek, bu dönemlere ait emlak vergisi ağır kusur cezalı olarak tarh edilecektir.
>
> Ek süreden sonra verilen beyannamede gösterilen değerin kesinleşen kamulaştırma bedelinden yüksek olması halinde aradaki farka ait vergi ve ceza düzeltilmeyecektir.
>
> Kesinleşen kamulaştırma bedeli, bedel arttırma veya eksiltme davası açılmamışsa, kıymet takdir komisyonlarınca 2942 sayılı Kanun'a göre tespit edilen değeri, bedel arttırma veya eksiltme davası açılan hallerde mahkeme kararı ile belirlenen ve kesinleşen değeri ifade etmektedir."

denilmektedir.

720. Bu durumda kamulaştırma durumundaki değer, taşınmazın gerçek değeri olarak kabul edilip emlak vergisi bakımından da bu değer esas alınacak ve

aradaki farkın ihbarname düzenlenip 30 günlük ödeme süresi de verilerek talep edilmesi; şayet mükellef, aradaki fark bakımından bildirimde bulunmamışsa ayrıca vergi ziyaı cezası da kesilmesi gerekecek iken; beyan sistemi 4751 sayılı Kanun'un 7/b maddesiyle 09.04.2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olduğundan, artık mükelleflerin taşınmazın değeri üzerinde, beyan yoluyla etkileri bulunmadığından, aradaki fark dolayısıyla ikmalen tarhiyat ve ceza kesilmesi söz konusu olamayacaktır. Nitekim ikmalen tarhiyat ve ceza kesilmesi, beyanname sisteminde mükellefin beyan ettiği değerin kamulaştırma değerinden az olmasından kaynaklanmaktayken; değişiklik sonrasında vergi değerinin kamulaştırma değerinden düşük olmasında mükellefin kusuru ve sorumluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca, Kanun ve Tebliğ'de ek süreye ilişkin bulunan düzenlemenin de, ek sürede beyanname verilmesine ilişkin Emlak Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinin yürürlükten kaldırılmış olması nedeniyle, uygulanma kabiliyeti bulunmadığını da belirtmek gereklidir.

721. Kamulaştırmasız el atma olması durumunda ise vergi değerinde bir değişiklik olmayacaktır.[373]

373 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 12.03.1991 tarih ve E:1989/843, K:1991/796 sayılı kararı; *tapuda kayıtlı taşınmazına kamulaştırma yapılmaksızın el konulan yükümlü adına emlak vergisini ödemediği nedeni ile ödeme emri düzenlenemeyeceği,* yönündedir. Ayrıca, **İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 3086 sayı ve 27.08.2008 tarihli **özelge**sinde bu hususla ilgili olarak şu açıklama yer almaktadır: *Kamulaştırma yapılmaksızın fiilen el konulan bir gayrimenkulün söz konusu kanun kapsamında kamulaştırıldığından söz etmek mümkün değildir. Kamulaştırmasız el atma halinde de bir bedel olmasına rağmen bu bedel kamulaştırma bedeli olarak kabul edilemez ve 2942 sayılı Kanun'un 39'uncu maddesinin tatbikine dayanak teşkil edemez. Bu nedenle kamulaştırmasız el atılan taşınmaz için asliye hukuk mahkemesi kararı ile belirlenen tazminat bedeli ile Emlak Vergisi tarhına esas olan vergi değeri arasındaki fark üzerinden cezalı Emlak Vergisi tarh edilmesi mümkün değildir.*

Oranlar

1. Vergi Oranı

722. Vergi oranı; vergi miktarını hesaplayabilmek için vergi matrahına uygulanan rakamdır. Vergiler, matrahın büyümesiyle oranın yükselmesi halinde artan oranlı vergiler; matrahın küçülmesiyle oranın azalması halinde azalan oranlı vergiler; matrahın değişmemesi halinde de düz oranlı vergiler şeklinde tanımlanırlar.

723. Vergiye konu olan taşınmazın emlak vergisine konu değeri, yani matrahı belirlendikten sonra, bu değerin ne kadarı kadar vergi ödenmesi gerektiğini belirlemek için tespit edilen kıstas, verginin oranını oluşturmaktadır. Vergide Kanunilik İlkesi gereğince, vergi miktarını hesaplamak için matraha uygulanacak olan vergi oranları da kanunla belirlenmiştir. Bir başka ifadeyle taşınmazların belirlenen vergi değerine yani matrahına, yine kanunda belirlenen oranlar uygulanarak, vergi miktarı hesaplanmaktadır.

724. Bina, arsa veya arazinin sayısının birden fazla olmasının emlak vergisinde uygulanacak oranlara herhangi bir etkisi yoktur. Ancak bina, arsa veya arazinin nerede bulunduğu vergi oranı bakımından önemli olup, taşınmazın büyükşehir sınırları içinde ya da dışında olmasına göre uygulanacak vergi oranı değişmektedir.[374]

---

374 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 07.12.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6685- sayılı **özelge**sinde: *Büyükşehir Belediye sınırları ve mücavir alanlar dışında kalan ancak, daha sonra büyükşehir belediye sınırı içine alınan bina ve araziye ait emlak vergisinin hesabında, emlak (bina ve arazi) vergisi oranının bu yılı takip eden bütçe yılından itibaren %100 artırımlı yani, konutlarda binde 2, diğer binalarda binde 4, arazilerde binde 2, arsalarda ise binde 6 oranı dikkate alınarak uygulanması gerekmektedir* ifadesi yer almaktadır.

1.1. Binalarda Vergi Oranları

725. Binalar için vergi oranı, kanun tarafından belirlenmiştir. Ödenecek bina vergisi miktarının tespiti için söz konusu binanın matrahına uygulanacak olan oranları ifade etmektedir. Bina vergileriyle ilgili oranlara, Emlak Vergisi Kanunu'nun "Nispet" başlıklı 8'inci maddesinde yer verilmiştir. Bu maddeye göre bina vergisi, binaların türüne (mesken ve diğer binalar) ve Büyükşehir Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde olup olmamalarına göre ayrım yapılarak belirlenmiştir. Büyükşehir belediye sınırları içinde kalan yerlerde oranlar yüzde yüz fazla olarak belirlenmiştir.

725.1. Vergi oranları, binalar için; konutlarda % 0,1; diğer binalarda % 0,2 olarak belirlemiştir.

725.2. Büyükşehir Belediye sınırları içerisinde kalan yerlerde bu oranlar; konutlar için % 0,2 ve diğer binalar için % 0,4'tür.

726. Görüldüğü üzere bina vergisi için öncelikle *mesken yani konut olarak kullanılan binalar* ve *diğer binalar* ayrımı yapılarak farklı oranlar belirlenmiştir.

726.1. Konut (mesken); bir insanın yatıp kalktığı, iş zamanı dışında kaldığı ev, apartman gibi yer, ikametgâh olarak tanımlanmaktadır. Uygulanacak oran bakımından binanın mesken olması (mesken olarak kullanılması veya mesken sayılması) yeterli olup meskenlerde bu binde 1 oranının (Büyükşehir Belediye sınırlarında binde 2 oranının) uygulanmasında başkaca herhangi bir şart getirilmemiştir. Bu nedenle mesken sayılan binanın, kirada bulunması, bir mükellefin birden çok meskeni olması, mülkiyetinin gerçek ya da tüzel kişiye ait olması, lojman ya da arada bir dinlenme yeri olarak kullanılması gibi özellikler bina vergi oranının meskenler için uygulanan oranda değişiklik gerektirmemektedir.

726.2. Mesken dışında kalan, tüm binalarda ise uygulanacak vergi oranı konutlar için uygulanacak vergi oranından farklılık göstermektedir. Konut dışındaki binalarda uygulanacak vergi oranı normal yörelerde binde 2; Büyükşehir Belediye sınırlarında binde 4'tür. Konut dışında kalan binalar, fabrika, dükkân, büro, otel, hastane; işyeri ve benzeri gibi yerlerden oluşmaktadır.

727. Örneğin; vergi değeri 100.000 TL olan bir bina; eğer konut ise,100 TL eğer işyeri ise 200 TL vergi ödeyecektir. Şayet bu binalar Büyükşehir Belediye sınırları içinde ise o halde; konut için 200 TL, işyeri için 400 TL vergi ödenecektir.

728. Bina vergisi oranlarına ilişkin genel kurallar bunlar olmakla birlikte 8'inci maddede bu oranların uygulanması ile ilgili bazı özellik gösteren durumlara da yer verilmiştir. Özellik gösteren bu durumlar üzerinde ayrıca durulacaktır.

1.2. Arsalarda Vergi Oranları

729. Arsalar için vergi oranları, kanun tarafından belirlenmiş olup ödenecek arsa vergisi miktarının tespiti için söz konusu arsanın matrahına uygulanacak olan oranları ifade etmektedir. Arsalarla ilgili vergi oranları da, Emlak Vergisi Kanunu'nun "Nispet" başlıklı 18'inci maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre arsalar Büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde olup olmamaları durumlarına göre ayrım yapılarak iki farklı oran belirlenmiştir. Büyükşehir belediye sınırları içinde kalan yerlerde oranlar yüzde yüz fazla olarak belirlenmiştir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesine göre;

729.1. Arsalar için emlak vergisi oranı; % 0,3' (binde üç) tür.

729.2. Büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanları içinde kalan yerlerde bu oran arsalar için % 0,6' (binde altı) dır.

730. Örneğin; vergi değeri 100.000 TL olan bir arsa için normalde % 0,3 oranı uygulanarak 300 TL, Büyükşehir Belediye veya mücavir alanları içinde ise % 0,6 oranı uygulanarak 600 TL vergi ödenecektir.

731. Arsalar için ödenecek vergi oranlarında uygulanacak bu genel kuralların yanı sıra bu oranların uygulanması ile ilgili özellik gösteren durumlar üzerinde ayrıca durulacaktır.

1.3. Arazilerde Vergi Oranları

732. Araziler için vergi oranları da, yine kanun tarafından belirlenmiştir. Vergi oranları araziler için de, ödenecek arazi vergisi miktarının tespiti için söz konusu arazinin matrahına uygulanacak olan oranları ifade etmektedir

733. Emlak Vergisi Kanunu'nun "Nispet" başlıklı 18'inci maddesinde, arazilerle ilgili vergi oranların ne olduğuna da yer verilmiştir. Bu maddeye göre araziler Büyükşehir Belediye sınırları ve mücavir alanları içinde olup olmamaları durumlarına göre ayrım yapılarak iki farklı oran belirlenmiştir. Arazilerde vergi oranları;

733.1. Emlak Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi vergi oranını; araziler için % 0,1 (binde bir) olarak belirlemiştir.

733.2. Büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanları içinde kalan yerlerde bu oran araziler için % 0,2' (binde iki) dir.

734. Örneğin; vergi değeri 10.000TL olan bir arazi için normalde % 0,1 vergi oranı uygulanarak ödenecek vergi miktarı, 10 TL olacaktır. Şayet bu arazi, *Büyükşehir Belediye*si veya mücaviri alanları içinde ise; % 0,2 vergi oranı uygulanarak ödenecek olan vergi miktarı 20 TL olacaktır.

EMLAK VERGİSİ ORANLARI				
	Konut	İşyeri	Arsa	Arazi
Normal Yörelerde (Büyükşehir ve Mücavir Alanları Sınırları dışındaki yerler)	Binde 1	Binde 2	Binde 3	Binde 1
5216 sayılı Kanun'un uygulandığı Büyükşehir Sınırları ve Mücavir Alanlarda	Binde 2	Binde 4	Binde 6	Binde 2

735. Arazi vergi oranlarıyla ilgili de bu genel kurallarını yanı sıra, özellik gösteren durumlar da söz konusu olup bunlar üzerinde ayrıca durulacaktır.

1.4. Oranların Uygulanmasında Özellik Gösteren Durumlar

736. Vergi oranlarına ilişkin düzenlemelerde, kanun tarafından belli başlı hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümler çerçevesinde, bir binanın kullanım amacının değişmesi durumuna ilişkin; yeni inşa edilen bir binanın vergisinin en az sınırına ilişkin; vergi mükellefinin hiçbir geliri olmayan, emekli, dul, yetim, ölüm ve malûliyet aylığı dışında geliri olmayan, gazi, şehit dul ve yetimi veya özürlü olması durumuna ilişkin ve ayrıca Bakanlar Kurulunun vergi oranlarıyla ilgili yarı oranda indirme ve 3 katına kadar artırma yetkisini kullanmasına ilişkin gibi durumlarda vergi oranlarında özellik gösteren durumlar oluşabilmektedir.

1.4.1. Bir Binanın Kullanım Amacının Değişmesi

737. Bir binanın kısmen konut, kısmen işyeri olarak kullanılması halinde uygulanacak vergi oranının ne olacağının üzerinde durulması gerekmektedir. Bu durumda, söz konusu bina (örneğin, apartman dairesi) konut olma vasfını yitirecektir. Kısmen de olsa konut dışında kullanılan binaların emlak vergi oranı diğer binalar için öngörülen binde 2 oranında olacaktır.

738. Bir binanın kullanım amacının değişmesi halinde bildirimde bulunulması gerekmektedir. Konut olarak kullanılan binanın başka bir amaçla kullanılmaya başlanması halinde bildirimde bulunulmaması durumunda vergi ziyaına neden olunacaktır. Zira, başka bir amaçla kullanım durumunda vergi oranı binde 1'den binde 2'ye çıkarak vergi miktarı artacaktır. Bildirimde bulunmayarak yasal olarak ödenmesi gereken vergi miktarının yarısı ödenmektedir.

739. Başka bir amaçla kullanılan bir binanın kullanım amacının konut olarak değişmesi halinde de vergi oranı değişecek; binde 2'den binde 1'e düşecektir. Bu durumda mükellef tarafından süresi içinde bildirimde bulunularak, farklı oran uygulanmasının düzeltilmesi talep edilebilecektir. Bildirimde bulunulmasına veya durumun belediyece tespitine rağmen farklı oran uygulanmışsa; farklı oran uygulanmasından kaynaklanan fazlaya ilişkin geçmiş

ödemelerinin iadesini düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde talep edilebilecektir. Mükellef tarafından süresinde bildirim verilerek kullanım amacının değiştiği bildirilmemişse hakkında ayrıca ikinci dereceden usulsüzlük cezası kesilmelidir.

1.4.2. Yeni İnşa Edilen Binalarda En Az Vergi Miktarı

740. Emlak Vergisi Kanunu 8'inci maddesi uyarınca, yeni inşa edilen bina veya binaların vergisi, arsasının (veya arsa payının) vergisinden az olamaz. Bu hüküm binaların inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren dört yıl süresince uygulanır. 5'inci yıldan itibaren binanın vergisi üzerinde bulunduğu arsanın vergisinden az olabilecektir. Bu hüküm, arsa veya arazilerin üzerinde sırf ödenecek vergi miktarını düşürmek amacıyla basit ve küçük bir bina yapılması gibi muvazaalı işlerin önüne geçilmesini amaçlamaktadır. Zira bina vergi oranları arsa/arazi vergi oranlarından daha düşüktür. Konu ile ilgili bir özelgede, "inşaatı 1999 yılında biten mesken bina ve binalar için değişiklik nedeniyle verilecek bina vergisi beyannamesinde bildirilecek matrah üzerinden hesaplanacak ve 2000 yılında ödenecek bina vergisinin, bu bina veya binaların arsa payı üzerinden hesaplanacak arsa vergisinden az olması halinde, arsa payı üzerinden hesaplanacak arsa vergisinin bina vergisi olarak tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesi gerekmektedir" açıklaması yapılmaktadır.[375]

741. Kanun'un yeni inşa edilen binalarla ilgili bu hükmünün meskenler bakımından özel bir durumu vardır:

741.1. Kanun'un 5'inci maddesinde meskenlerin 2.500 TL'den az olmamak üzere vergi değerinin 1/4'ünün, inşaatın sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılacağı düzenlenmiştir. Bu durumda yeni inşa edilen meskenin vergisi de, arsasının vergisinden az olmayacaktır.

741.2. Öncelikle meskenin, arsasının veya arsa payının vergi değeri ile, meskenin bina olarak vergi değeri ayrı ayrı olarak tespit edilecektir. Tespit edilen bina vergi değerinin, 1/4 oranındaki kısmı düşülecektir. Daha sonra, bina değerinin 3/4 oranındaki kısmı için bina vergisi oranının uygulanmasıyla elde edilecek miktar ile arsanın vergi değeri üzerinden arsa vergisi oranının uygulanmasıyla elde edilecek miktar toplanacaktır.

---

375 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 10.05.1999 tarih ve 18219 sayılı **özelge**sinde: *Buna göre; geçici mesken muaflığının uygulanmasının söz konusu olduğu durumda karşılaştırma, muafiyet miktarının düşülmesinden önceki vergi değeri esas alınmak ve bu değer üzerinden hesaplanacak vergi gözönünde bulundurulmak suretiyle yapılır. Bu durumda, yeni inşa edilen mesken binalarında beyan edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi ile, arsasının vergisi karşılaştırılacak, aradaki fark, bina veya binaların vergi değerinden ¼ muafiyet düşüldükten sonra kalan matraha % 01 bina vergisi nispetinin uygulanması sonucu bulunan miktara ilave edilecektir,* denilmektedir.

741.3. Beşinci yıldan sonra ise meskenin vergisi, bina vergisi değeri üzerinden tarh edilecektir. Bu geçici muafiyetten, mesken olarak kullanılması şartıyla, satın alma veya sair suretle iktisap eden kişi de kalan süre bakımından faydalanacaktır.

1.4.3. Vergi Oranlarının Konutlarda Sıfır Olarak Belirlenmesi

742. Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında,[376] "Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dâhil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır. Muayyen zamanda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Geliri olmadığını belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir" hükmüne yer verilmiştir.

743. Kanun'un 8'inci maddesinin ikinci fıkrasının verdiği yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu tarafından müteaddit defalar Kararlar yayımlanmıştır.[377] Anılan hükmün verdiği yetkiye dayanılarak en son, 29.12.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/11450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile; kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskene sahip olmaları halinde (intifa hakkına sahip olunması hali dahil), söz konusu meskene ait bina vergisi oranı, 2007 ve müteakip yıllar için sıfıra indirilmiştir.[378] Bu

---

376 11.08.1970 tarihli ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 07.08.2003 tarihli ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4962 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen 8'inci maddesinin ikinci fıkrası.

377 Bunlardan, 29.12.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/11450 no.lu Kararname, 29.12.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2005/9827 no.lu Kararname, , 31.12.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2004/8268 no.lu Kararname, 30.12.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2003/6576nolu Kararname, 10.01.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2002/5077 no.lu Kararname, 28.12.2002 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2002/4998 no.lu Kararname zikredilmeye değerdir.29.12.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/11450 no.lu Kararname halen yürürlüktedir.

378 Hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlere, emeklilere, gazilere, şehitlerin dul ve yetimlerine ait brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskenin bina vergisi oranının 2007 ve müteakip yıllar için sıfıra in-

nedenle, indirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanan mükelleflerin sahip olduğu bu konutların emlak vergisi sıfır oranında hesaplanacak, dolayısıyla bu konutlar için emlak vergisi ödenmeyecektir.

744. Buna göre, Türkiye'de brüt yüzölçümü 200 m^2'yi geçmeyen tek meskeni olan veya tek meskenin intifa hakkına sahip bulunan 1) Kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup 18 yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler, 2) Gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları emekli, dul, yetim, ölüm ve malûliyet aylığından ibaret bulunanlar, 3) Gaziler, 4) Şehitlerin dul ve yetimleri ile 5) Özürlüler için emlak vergisi, sıfır oranlı olarak uygulanacaktır. Gaziler, Şehit dul ve yetimleri ile Özürlüler için başka bir geliri olmaması şartları aranmayacaktır.

745. Bu hükümler çerçevesinde, indirimli bina vergisi oranından yararlanacak mükellefler ve indirimli vergi oranından yararlanmanın usul ve esasları Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğleri ile açıklanmıştır.[379]

746. Mükelleflerin durumlarının tespiti için daha önce farklı belgeler istenilmekte iken 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca, belediyelerce, emlak vergisi işlemlerinde mükellefler tarafından bildirilen hususların teyidinin, mükelleflerden belge istenmeden ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda belediyelerce, mükelleflere ait kimlik bilgileri, İçişleri Bakanlığı Kimlik Paylaşım Sistemi üzerinden, tapu kayıtları ise Tapu ve Kadastro Bilgi Sisteminden alınabilecektir. Ayrıca, mükelleflerin şehit, gazi, dul, yetim ve emekli olduklarına ilişkin bilgilerin Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığından elektronik ortamda sağlanması mümkün olacaktır.

---

dirilmesine ilişkin ekli Karar'ın yürürlüğe konulması; Maliye Bakanlığı'nın 14.12.2006 tarihli ve 098539 sayılı yazısı üzerine, Emlak Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesine göre; Bakanlar Kurulu'nca 20.12.2006 tarihinde kararlaştırılmıştır. 29.12.2006 tarih ve 26391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 20/12/2006 tarih ve 2006/11450 sayılı Kararnamenin Eki Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1'inci maddesinde: "Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereğince kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskene sahip olmaları halinde (intifa hakkına sahip olunması hali dahil), söz konusu meskene ait bina vergisi oranı, 2007 ve müteakip yıllar için sıfıra indirilmiştir" hükmü; 2'nci maddesinde: *Bu Karar 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer*, hükmü; 3'üncü maddesinde ise: *Bu Karar hükümlerini Maliye Bakanı yürütür*, hükmü yer almaktadır.

379 Bu hususla ilgili olarak en son 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile düzenlemeler yapılmıştır.

747. Belediyeler, emlak vergisi işlemlerinde başta imar birimleri olmak üzere emlak vergisine konu taşınmazlara ilişkin öncelikle kendi kayıtlarında bulunan bilgi ve belgelerden faydalanacaklar ve gerek duymaları halinde bildirimlerin kontrolü amacıyla bildirime konu taşınmazlarda yoklama ve tespit yapacaklardır.

748. Özürlü kimlik kartı sahibi mükellefler, özürlü kimlik kartlarını belediyede ilgili görevliye ibraz etmek ve form ekine özürlü kimlik kartı fotokopisini eklemek suretiyle indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlandırılacaklardır. Bu durumdaki mükelleflerden ayrıca tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınmış sağlık kurulu raporu istenilmeyecektir.[380]

749. Bu açıklamalar çerçevesinde mükellefler tarafından belediyelere, 1) Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dâhil) Emeklilere, Dul ve Yetimlere Ait Form[381] 2) Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dâhil) Şehitlerin Dul ve Yetimlerine ve Gazilere Ait Form[382] 3) Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dâhil) Özürlülere Ait İndirimli Bina Vergisi Bildirim Formu,[383] 4) Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi[384] olmak üzere 4 farklı bildirim formu verilmektedir. Bu bildirim formlarında yer alan *"Bu meskenimi muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla değil, daimi olarak kullanmaktayım"* ifadeleri, *"Bu mesken muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla değil, daimi olarak kullanılmaktadır"* şeklinde değiştirilmiştir.[385] Sıfır oranlı emlak vergisi uygulamasına ilişkin hususlar, *Emlak Vergisinde İndirimli Bina Vergisi* başlığında daha ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

1.4.4. Vergi Oranlarının Yarı Oranında İndirilmesi ve Üç Katı Kadar Artırılması

750. Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci ve 18'inci maddeleri uyarınca Bakanlar Kurulu'nun vergi oranlarını yarısına kadar indirme ve üç katına kadar yükseltme yetkisi bulunmaktadır.

751. Kanun'da yer alan bu hüküm, ikinci fıkrada belirtilen ve tek tek sayılan kişiler için sıfır oranlı vergi belirleme durumundan farklıdır. İkinci fıkradaki

---

380 47 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre; özürlülerin indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanabilmeleri için bu durumlarını tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınmış olan sağlık kurulu raporu ile belgelendirmeleri gerekmekte idi.

381 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde yer almaktadır.

382 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde yer almaktadır.

383 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde yer almaktadır.

384 44 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde yer almaktadır.

385 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca.

hüküm yalnızca fıkrada sayılan nitelikleri haiz kişiler için uygulama olanağı bulacakken buradaki hüküm bütün mükelleflere yöneliktir.

752. Bakanlar Kurulu emlak vergi oranlarını;

752.1. Normal yörelerdeki konutlar için binde 0,5'e; işyerlerinde, binde 1'e; arsalarda, binde 1,5'e; arazilerde binde 0,5'e kadar; büyükşehir ve mücavir alan sınırlarındaki Konutlar için binde 1'e; işyerlerinde, binde 2'e; arsalarda, binde 3'e; arazilerde binde 1'e kadar indirebilme yetkisine;

752.2. Yine normal yörelerdeki konutlar için binde 3'e; işyerlerinde, binde 6'ya; arsalarda, binde 9'a; arazilerde binde 3'e kadar; büyükşehir ve mücavir alan sınırlarındaki konutlar için binde 6'ya; işyerlerinde, binde 12'ye; arsalarda, binde 18'e; arazilerde binde 6'ya kadar artırabilme yetkisine sahiptir.

BAKANLAR KURULU'NUN İNDİRİM VE ARTIRIM YAPABİLECEĞİ EMLAK VERGİSİ ORANLARI					
		Konut	İşyeri	Arsa	Arazi
İNDİRİM YAPILABİLECEK ORANLAR	Normal Yöreler	Binde 0,5	Binde 1	Binde 1,5	Binde 0,5
	Büyükşehir Sınırları ve Mücavir Alanlar	Binde 1	Binde 2	Binde 3	Binde 1
ARTIRIM YAPILABİLECEK ORANLAR	Normal Yöreler	Binde 3	Binde 6	Binde 9	Binde 3
	Büyükşehir Sınırları ve Mücavir Alanlar İçi	Binde 6	Binde 12	Binde 18	Binde 6

1.4.5. Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payında Oran

753. Mükellefler, yukarıda belirtilen oranlar kullanılarak hesaplanacak emlak vergisinin yanı sıra, emlak vergisinin % 10'u oranında hesaplanacak *"Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı"*nı da ayrıca emlak vergisi ile birlikte ödeyeceklerdir. Bu hususla ilgili ayrıntılı açıklama için *Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı'nın Tespitinde Matrah Olarak Emlak Vergi Değeri* başlığına bakılmalıdır.

Yedinci Bölüm

Tarh ve Tahakkuk

1. Genel Olarak Tarh ve Tahakkuk İşlemi

754. Herhangi bir vergiden bahsederken bu vergiye ilişkin sürecin bir takım aşamalardan oluştuğunu unutmamak gereklidir. Bu aşamalar; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarıdır. Tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının sonucunda kişiler için vergi borcu oluşmaktadır. Mükellef veya vergi sorumlusu olan bir kişinin, bir vergiyle ilgili vergi borcunun ne kadar olduğunun hesaplanması tarh aşamasını oluştururken; bu kişiden verginin istenebilmesi için verginin mutlaka tahakkuk etmesi gerekir. Yani miktarı hesaplanarak belli olan verginin, kişi tarafından bilinmesi ve böylece onun bilgisi dâhilinde tahsil edilebilir hale gelmesi gerekir. Kişinin vergiden bilgi sahibi olmasını tebliğ aşaması sağlamaktadır. Tahakkuk eden verginin bilahare mükellef veya vergi sorumlusu tarafından ödenmesi ya da idarece cebren ifasının sağlanması ise tahsil aşamasını oluşturmaktadır.

755. Tarh verginin saptanması ile ilgili idari bir işlemdir, bu işlemin mükellefe tebliği neticesinde gerçekleşen durum ise tahakkuktur. Görüldüğü üzere, birbirinden farklı aşamalar olmakla birlikte tarh ile tahakkuk aşaması birbiriyle yakından ilgilidir. Öyle ki bazı durumlarda tarhın yapılması dahi tahakkuk için yeterli olmakta, her ikisi aynı aşamada gerçekleşmektedir. Bu nedenle tarh ve tahakkuk aşamalarının birlikte incelenmesi yerinde olacaktır.

2. Emlak Vergisinin Tarhı

756. Verginin tarhı, Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından sonra kanunda belirtilen matrah üzerinden yine kanunla belirlenen oranlar uygulanarak vergi alacağının hesaplanması ve miktar olarak belirlenmesidir.

757. Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesi tarhı, "vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muamele" olarak tanımlamıştır. Kanun'daki bu tanımdan da görüleceği üzere tarh idarece yapılan bir hesaplama işlemidir. Bu hesaplama işlemi vergi matrahına vergi oranının uygulanması şeklinde gerçekleşmektedir.

758. Tarh işlemi, hukuki niteliği itibariyle, her vergi mükellefi için ayrıca hesaplanması bakımından bireysel, ödenecek verginin miktarının belirlenmesi bakımından belirtici ve vergilendirme sürecinin başlatılıp tamamlanabilmesinde olmazsa olmaz bir aşama olması bakımından da yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir. Tarh işlemi çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir. Türk vergi sisteminde de tarh işlemine ilişkin farklı usuller benimsenmiştir. Emlak vergisi bakımından esas olan usul tarhiyatın idarece yapılmasıdır.[386]

759. Verginin tarhının yapılabilmesi için öncelikle bir takım şartların oluşması gereklidir. Bu şartlar oluşmadan tarh işlemi yapılamaz. Öncelikle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve verginin konusunun ortaya çıkması gereklidir. Bilahare vergi matrahı olan vergi değerinin ve kanunların vergi için öngördüğü oranın tespit edilmesi gerekir. Daha sonra vergi değeri vergi oranıyla çarpılır ve ödenmesi gereken verginin meblağı belirlenmiş ve böylece tarh işlemi yapılmış olur.

760. Bu açıklamaları emlak vergisi açısından ele alırsak; öncelikle vergiye konu bina, arsa veya araziye malik, intifa sahibi veya malik gibi tasarrufta bulunulması gerekmekte, daha sonra söz konusu bina, arsa veya arazinin kanunun öngördüğü şekilde matrah olarak değerlendirilecek vergi değerinin saptanması ve bu değere kanun tarafından öngörülen oranın uygulanması ile emlak vergisinin tarhı gerçekleşecektir.

761. Emlak vergisinin tarhı işlemi, Emlak Vergisi Kanunu'nda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden, emlak vergi dairesi olan ilgili Belediye tarafından, ödenecek olan vergi miktarının hesaplanması ve bu alacağın parasal miktar itibariyle tespit edilmesi işlemidir.

762. Bir verginin tarh olunup, ödenecek vergi miktarı belirlendikten sonra bundan ilgili mükellefin haberdar edilmesi yani tarh edilen verginin mükellefine tebliğ edilmesi gerekir. Tebliğden sonra ise vergi tahakkuk etmiş, yani kesinleşmiş olacaktır.

763. Tarh işleminin çeşitli şekillerde uygulanabilmekte olduğu, tarh işlemine ilişkin farklı usuller benimsendiği ve emlak vergisi bakımından esas olan

---

386 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 7/b maddesiyle 09.04.2002 tarihinden itibaren emlak vergisinde uygulanan beyan esası kaldırılmıştır.

usulün tarhiyatın idarece yapılması olduğu belirtilmişti. Bu nedenle genel olarak tarh usullerinin incelenmesinde ve bu usullerin emlak vergisi yönünden özellik gösterdiği hallerin açıklanmasında fayda vardır.

764. Vergi Usul Kanunu'nda tarh usulleri olarak beyannameye dayalı tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh, idarece tarh ve tahrire dayalı tarh usulleri düzenlenmiş bulunmaktadır. Tahrire dayalı tarhın artık uygulanma imkanı yoktur. Ayrıca bu tarh usullerinin yanında kanunla düzenlenmemiş olmakla birlikte kanundaki vergi hatalarının düzeltilmesi hükümlerinden yola çıkılarak düzeltme yoluyla tarh usulü eklenmektedir (Baykara,2006:). Emlak vergisinde temel tarh usulünün idarece tarh olduğunu tekraren belirtmek yerinde olacaktır. Bununla birlikte diğer tarh usullerinin de emlak vergisi açısından uygulanması mümkündür. Bu tarh usulleri aşağıda ele alınmaktadır.

2.1. Tarh Usulleri

2.1.1. Beyannameye Dayalı Tarh

765. Beyannameye dayalı tarh Vergi Usul Kanunu'nun 25 ila mükerrer 28'inci maddeleri arasında düzenlenmiş bulunmaktadır.

766. Kanun'un 25'inci maddesine göre, vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.

767. Kanun'un 26'ncı maddesinde tahakkuk fişinde yer alacak hususlar sayılmıştır. Bunlar; fişin sıra numarası, tanzim tarihi, verginin türü, vergi beyannamesinin tarihi, beyannamenin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi, mükellefin soyadı ve adı (tüzel kişilerde unvanı) ve açık adresi, verginin matrahı, verginin hesabı, verginin miktarı, vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgidir.

768. Kanun'un 27'nci maddesine göre, tahakkuk fişi kesindir. Vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması, beyannamede yazılı matrah üzerinden tarhı gereken verginin tahakkukuna engel olmaz. Bu takdirde tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, posta ile mükellefe gönderilir.

769. Kanun'un 28'inci maddesinde vergi beyannamesinin postayla veya elektronik ortamda gönderilmesi düzenlenmiştir. Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişi kesilir. Bu takdirde, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede

gösterdiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur. Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.

770. Beyana dayalı tarhta, matrah mükellef tarafından tespit edilir ve tespit edilen matrah bir beyanname ile vergi dairesine bildirilir. Vergi dairesi aynı gün, vergiyi tahakkuk ettirir, tahakkuk fişi düzenler. Daha sonra mükellefe tebligat yapılarak vergi tahakkuk ettirilir.

771. Emlak vergisinde beyan usulü 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 7/b maddesiyle 09.04.2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır (Öncel vd,2010:363). Yürürlükten kaldırılan beyan usulünde emlak vergisine konu bina, arsa ve arazinin vergi değerinin mükellefçe beyan edilen değer olduğu kabul edilerek, bu beyan üzerine tarhiyat yapılmaktaydı. Bu değişiklikten sonra mükellefin vergi değerini beyan yükümlülüğü kaldırılmıştır. Bu nedenle vergi değeri idarece tespit olunan değer olarak kabul edilerek tarhiyat yapılacaktır.[387]

772. Beyan usulünün kaldırılmış olmasına rağmen kanunda vergi değerini tadil eden sebepler olarak belirtilen durumlarda mükelleflerin bildirim yükümlülüğü bulunmaktadır.[388] Mükellefçe bildirim yapılması durumunda tarhiyat arsa/arazi takdir komisyonunun takdir ettiği birim bedeli Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarının tespit ettiği inşaat maliyet bedeli uyarınca tespit olunacak vergi değeri esas alınarak yapılacaktır. Bildirimin yapılmaması durumunda tarhın idarece yapılması gündeme gelecektir.

773. Mükellefçe bildirim verilen hallerde Vergi Usul Kanunu'nun beyannameye dayanan tarh usulüne ilişkin işlemlerin uygulanması gerekecektir. Bildirimin mükellefçe elden verilmesi halinde tahakkuk fişi düzenlenir. Düzenlenen tahakkuk fişinin bir nüshası -"mükellef" yazılı nüsha- mükellefe veya vekiline verilir. Belediyede kalan nüshası ise mükellefin veya vekilinin imzası alınmak suretiyle dosyasında muhafaza edilir. Bildirimde taşınmazın belirtilen nitelikleri göz önünde bulundurularak vergi değeri tespit edilir. Bu değere kanunun öngördüğü oranlar uygulanarak ödenecek olan vergi saptanır. Tahakkuk fişinin imza karşılığı verilmemesi tahakkuku engellemez ancak tahakkuk fişinin verilerek imzanın alınması, sonraki işlemlerde mükellefin

---

387 Vergi değerinin nasıl tespit edileceği *Matrah* bölümünde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

388 Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinde sayılan vergi değerini değiştiren haller *Mükellefiyet ve Mükellef* bölümünde incelenmiş bulunmaktadır.

itirazlarını geçersiz kılacak önemli bir kanıt niteliğinde olması bakımından dikkat edilmesi gereken bir husustur.

774. Vergiden muaf olan bir taşınmaz hakkında bildirim verilirse, tahakkuk fişi vergisiz olarak düzenlenir.[389]

775. Bildirim üzerine yapılacak tarha ilişkin bir örnek verecek olursak; Mükellef A, 2011 yılında bir arsa satın almış ve ilgili belediyeye bildirimde bulunmuştur. Büyükşehir Belediyesi sınırlarında kalan 150 m2'lik bu arsa C. Caddesinde bulunmaktadır. Bu caddenin 2010 yılı için kesinleşen metrekare birim değeri 1.400,00 TL'dir. A'nın mükellefiyeti, 2012 yılında başlayacak olduğundan metrekare birim değerinin 2012 yılı değerinin hesaplanması gerekmektedir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi gereğince vergi değerinin hesabında bin liraya, kadar olan kesirler dikkate alınmayacaktır. Buna göre;

- 2011 yılı metrekare birim değeri için yeniden değerleme oranının yarısında artırıma gidileceğinden: 1.400,00TL + (1.400,00TL x % 3.9) = 1.454,00 TL.
- 2012 yılı vergisi için yeniden değerleme oranı kadar artırıma gidileceğinden: 1.454,00TL + (1.454,00TL x % 10,26) = 1.603,00 TL.
- Arsaya düşen vergi matrahı ise (kısıtlılık veya muafiyet olmadığı varsayılarak): 1.603,00 x 150 = 240.450,00 TL (Vergi değeri 240.000 TL olarak kabul edilecektir.)
- Ödenecek olan vergi: 240.000 TL x ‰ 6 = 1.440 TL olacaktır.

776. Bu şekilde hesaplanarak tarhiyatı yapılacak olan verginin tahakkuk fişinde; fişin sıra numarası, tanzim tarihi, verginin türü, vergi bildiriminin tarihi, beyannamenin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi, son ödeme tarihi, mükellefin soyadı ve adı (tüzel kişilerde unvanı) ve açık adresi, verginin matrahı, verginin hesabı, verginin miktarı, vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere yer verilecek olduğundan, mükellef A'ya verilecek tahakkuk fişinde şu bilgiler yer alacaktır:

777. Fişin sıra numarası ve tanzim tarihi,

778. Mükellefin soyadı ve adı (tüzel kişilerde unvanı) ve açık adresi,

779. Verginin türü, matrahı, hesabı, miktarı (Örneğin: Arsa vergisi; 240.000; 240.000 TL x ‰ 6; 1.440 TL gibi),

---

389 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 30.04.1998 tarih ve E:1997/1046, K:1998/1678 sayılı kararı; *muafiyet hükümle-rine göre vergisiz olarak tanzim edilerek verilen emlak vergisi beyannamesi üzerine vergisiz tahakkuk fişi tanzim edileceği ancak gerekirse daha sonra ikmalen ve resen tarhiyat yapılabileceği,* yönündedir.

780. Vergi bildiriminin tarihi ve ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi,

Son ödeme tarihi,
(Örneğin: *1. Taksit 720 TL 31.05.2012; Taksit 720 TL 30.11.2012),*

Vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümler,[390] (Örneğin: "*Bu tahakkuk fişine karşı 30 gün içerisinde müracaat ederek düzeltme talebinde bulunabileceğiniz gibi 30 gün içerisinde Vergi Mahkemesi'nde dava açabilirsiniz"*[391] ifadesi)

781. Aynı şekilde mükellefçe bildirimin Vergi Usul Kanun'un 28'inci maddesinde düzenlenen şekliyle postayla ve elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, mükellefin bildirimde gösterdiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur. Bildirimin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer. Emlak Vergisi Kanunu'nun 11'inci ve 21'inci maddelerine göre, bildirim posta ile gönderilmiş ise; vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir (tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası posta ile gönderilir).

782. Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin 2'nci fıkrasında mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları düzenlenmiş olmakla birlikte vergi hataları istisna tutulmuştur. Bir diğer istisna hali ise Kanun'un 112'nci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca ihtirazi kayıtla beyan durumudur. Ancak mükellefin emlak vergisi bakımından bildirimde bulunurken ihtirazi kayıtla bildirim vermesi mümkün değildir. Bu durumda mükellefin bildirimde bulunması ile tahakkuk fişi ile tarhiyatı yapılan vergiye karşı dava açması tahakkuk fişinde vergi hatası bulunması durumunda söz konusu olabilecektir.[392] Ayrıca tekraren belirtmek gerekir ki mükelleflerin emlak vergisi bakımından bildirimde matrah beyan etmeleri mümkün değildir. Ancak mükellef tarafından matrahın tespitine esas alınacak olan -örneğin taşınmazın yüzölçümü, bina ise niteliği gibi- bilgiler bildirimle verilir. İşte bildirimde mükellef tarafından

---

390 İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesi uyarınca.

391 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 04.12.1995 tarih ve E:1993/5310, K:1995/4972 sayılı kararı; *tahakkuk fişinin beyanname verene tebliğ edildiği tarihte dava açma süresinin başlayacağı,* yönündedir.

392 Vergi hataları *Emlak Vergisinde Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları* bölümünde incelenmektedir.

bu şekilde bildirilen hususların aksi mükellefçe iddia edilemez ve bu hususlara dayanılarak dava açılamaz. Bunun dışında metrekare birim değeri, inşaat maliyeti, oranlar, vergi değerinde artırımlar gibi hususlarla ilgili olarak hesaplama yapılırken yanlışlık yapılması veya vergi dönemi gibi hususlarla ilgili olarak tahakkuk fişi ve buna dayalı olan tarhiyat dava veya düzeltme konusu edilebilir.

2.1.2. İdarece Tarh

783. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30'uncu maddesine göre, verginin idarece tarhı; ikmalen ve re'sen yapılacak tarhiyatlar dışında, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin, kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Bu takdirde vergi, Vergi Usul Kanunu'nun 131'inci maddesi mucibince tanzim edilen yoklama fişine müsteniden tarh olunur. Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan, mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır; diğer taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır. İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tespit olunur. Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi; mükellefin bilinen adresinde tebligat yapıldığı hallerde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit olunan ilan tarihinden başlar.

784. Vergi Usul Kanunu'na göre idarece vergi tarhı, ikmalen ve re'sen tarhiyat kapsamına girmeyen hallerde ve zamanında normal şekilde tarh edilemeyen vergilerin idarece belirli matrahlar üzerinden tarh edilmesidir. Ancak emlak vergisi yönünden verginin idarece tarhı farklı nitelikler taşımaktadır. Emlak vergisi yönünden verginin idarece tarhı bildirimde bulunulmayan durumlarda ve bildirim verilmesini takip eden bütçe yılında mümkün olabilmektedir. Emlak vergisinin tarhı, Emlak Vergisi Kanunu'ndaki düzenleme uyarınca, Kanun'un belirlediği matrah üzerinden, idarece yapılmaktadır.

785. Emlak vergisinin tarhiyatında esas olan usulün, İdarece tarh olduğu yukarıda ifade edilmişti. Nitekim 4751 sayılı V*ergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun*'un 7/b maddesiyle 09.04.2002 tarihinden itibaren emlak vergisinde uygulanan beyan esası kaldırılmıştır.[393]

---

393 09.04.2002 ve 4751 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan, Emlak Vergisi Kanunu'nun bina vergisinde beyan esasını düzenleyen "Beyan Esası" başlıklı 10'uncu maddesi: *Bina Vergisnin mükelleflerin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirileceği; Şu kadar ki, mükelleflerin beyan*

786. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4751 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi ile değişik 11'inci ve 21'inci maddeleri emlak vergisinde tarhiyata ilişkin temel kuralı bina ve araziler[394] bakımından ayrı ayrı belirlemektedir.

787. Kanun'un bina vergisinin tarhı (ve tahakkuku) ile ilgili *"Verginin Tarh Ve Tahakkuku"* başlıklı 11'inci maddesi aşağıdaki şekildedir:

Bina vergisi, ilgili belediye tarafından;

a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında,

b) 33 üncü maddenin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep yılın son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte,

---

edecekleri değerler Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleriyle bu Kanun'un 20'nci maddesine göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak, 31'nci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanacak maliyet bedelinden düşük olamayacağı; Düşük beyanda bulunulması halinde, mükellefin beyanı vergi dairesince maliyet bedeline yükseltilerek tahakkuka esas alınacağı ve mükellefe bildirileceği, Geçici ve daimi muafiyetten faydalanacak olanların da beyanname vermeleri mecburi olduğu, Bir vergi dairesi faaliyet bölgesi içindeki bir mükellefe ait binalar aynı beyannamede birleştirilerek beyan olunacağı, hükmünü içermekte idi.

Yine aynı kanunla yürürlükten kaldırılan ve Arazi Vergisinde beyan esasını düzenleyen "Beyan Esası" başlıklı 20'inci maddesi de; *Arazi Vergisinin, mükelleflerin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirileceği; Şu kadar ki; mükelleflerin arsalar ve arazî ile ilgili olarak beyan edecekleri değerler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgarî ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler, arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (Kıraç, taban ve sulak) itibariyle takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan miktardan düşük olamaz. Düşük beyanda bulunulması halinde, mükellefin beyanı vergi dairesince birim değere göre hesaplanan miktara yükseltilerek tahakkuka esas alınır ve mükellefe bildirilir. İkinci fıkra hükmü, turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgelerde ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller için yapılacak takdirler hakkında da tatbik edilir. Geçici ve daimi muafiyetten faydalanacak olanların da beyanname vermeleri mecburidir; Ancak Devlete ait arazi için beyanname verilmez; Bir vergi dairesi faaliyet bölgesi içindeki bir mükellefe ait arazi bir beyannamede, arsalar ise ayrı bir beyannamede birleştirilerek beyan olunur"* hükmünü içermekteydi.

394 Emlak Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesi gereğince arazi kavramına arsalar da dahildir.

c) 33 üncü maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

29 uncu maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29 uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binaya ait bina vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir.

788. Kanun'un arazi (arsa) vergisinin tarhı (ve tahakkuku) ile ilgili *"Verginin Tarh Ve Tahakkuku"* başlıklı 21'inci maddesi de aşağıdaki şekildedir:

Arazi vergisi, ilgili belediye tarafından;

a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

b) 33 üncü maddenin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte,

c) 33 üncü maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

29 uncu maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29 uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan arazi vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Bir il veya ilçe sınırları içerisinde birden fazla belediye olması halinde, be-

lediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziye ait arazi vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir.

789. Kanun'un bina ve araziler (arsalar) yönünden tarhiyatın ne şekilde yapılacağına ilişkin yapmış olduğu düzenleme birbirinin aynıdır. Bu nedenle her iki vergi bakımından yapılacak olan emlak vergisi tarhiyatına ilişkin şu hususlar söylenebilir:

789.1. 1) Tarhiyat belediye tarafından yapılır. Tarhiyatı yapacak olan belediye taşınmazın sınırları dâhilinde olduğu veya mücavir alan sınırlarında kalmakta olduğu belediyedir. Bir il veya ilçe sınırları içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziye ait arazi vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir.[395] Taşınmazın, sınırlarına tabi bulunduğu belediyenin değişmesi (örneğin belediye sınırlarının değişmesi gibi) halinde, emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsilât işlemleri, bu değişme tarihi itibariyle ve vergilendirme sürecinin bulunduğu aşamadan itibaren yeni belediye tarafından yürütülecektir. Yani, tarh ve tahakkuk işlemlerinin bir belediye (örneğin önceki belediye) tarafından; tahsilât işlemlerinin ise diğer bir belediye (örneğin sonraki belediye) tarafından yapılması söz konusu olabilecektir. Konuya ilişkin olarak ....belediyesine ait bir bölümün İçişleri Bakanlığı kararı ile başka bir belediye sınırlarına dahil edilmesi üzerine Ağustos ayında sınırları değişen taşınmazların emlak vergisinin ikinci taksitinin hangi belediye tarafından alınması gerektiği hususunda görüş talep edilmesi üzerine, Türkiye Belediyeler Birliği'nce; "konuya ilişkin açık bir hüküm bulunmadığı, 5393 sayılı Kanun'un 11'inci, 14'üncü ve 15'inci ile Emlak Vergisi Kanunu'nun 37'nci ve ek 2'nci maddesi hükümleri birlikte değerlendirilerek ve ayrıca Danıştay'ın konu ile benzerlik gösteren kararı[396] doğrultusunda, sınır değişikliği ile kendi sınırları-

---

395 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.09.2003 tarih ve E:2000/3256, K:2003/4395 sayılı kararı özetle: *Bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye bulunması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalara ve arazilere ait bina ve arazi vergilerini tarha yetkili olacak belediyenin ilgili valiler tarafından belirlenmesi gerekmektedir.Bu açıdan, ... Belediyesinin ... Köyü ile olan sınır komşuluğunun ... Belediyesine oranla daha fazla olması, verginin tarhı ve tahsilindeki kolaylıkları da gözönünde bulundurmak ve ayrıca ... Kaymakamlığının uygun görüşlerini de almak suretiyle yukarıda bahsi geçen yasa maddesinden aldığı yetkiyi kullanarak ... Köyünün ... Belediyesi mücavir alanı dışında kalan bölümünde bina ve arazi vergilerini tarh ve tahsile ... Belediyesini yetkili kılmasına ilişkin işlem hukuka uygundur*, şeklindedir.

396 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 11.02.200 tarih ve E:1999/328, K:2000/70 sayılı kararı. Kararda özetle: "Bayındırlık ve İskan Bakanlığının mücavir alan sınırının değiştirilmesi yolundaki işlemiyle yeni kurulan belediyenin sırırları içindeki taşınmazların emlak vergilerini ilgili belediyenin çağrısı ile ödeyen davacının, bakanlık işlemlerinin yargı kararıyla iptal edilmesinden etkilenmeyeceği ve söz konusu vergilerin evvelce bağıl olunan belediye tarafından davacıdan istenemeyeceği, sorunun belediyeler arasında çözümlenmesi gerekmektedir" ifadesi yer almaktadır.

na dahil olan alanlarda yer alan gayrimenkullere ait emlak vergisi de dahil tüm hak ve alacakların yeni katılınan belediyeye geçmesi gerektiği... sınır değişikliklerinden sonra ödenmesi gereken emlak verisinin sınırlarına dahil olunan yeni belediye tarafından tahsil edilmesinin uygun olacağı" görüşü belirtilmiştir.[397]

789.2. 2) Tarhiyatta 29'uncu maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınır[398] ve tarhiyat yıllık olarak yapılır.

789.3. 3) Tarhiyat dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında yapılır. Sonraki üç yılda ise 29'uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina, arsa veya arazi vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.[399] Sonraki üç yıl için tarh ve tahakkuk işlemi otomatik olarak gerçekleşmektedir.

789.4. 4) Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksiltme olması halinde tarhiyat; bu hususa ilişkin takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında yapılır.

789.5. 5) Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle[400] bildirim verilmesi icap

---

397 **Türkiye Belediyeler Birliği**'nin 28.11.2012 tarih ve 3192 sayılı görüşü.

398 Vergi değeri *Matrah* bölümünde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

399 Arazi ve arsalar ile binalarda arsa payına ilişkin vergi değerinin sonraki üç yıl için, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacağını, Bakanlar Kurulu'nun, bu artış oranını sıfıra kadar indirmeye veya yeniden değerleme oranına kadar artırmaya yetkili olduğunu ve Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 95'inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabileceğini de hatırlatmak gereklidir.

400 33'üncü maddenin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebepler şunlardır:

1. Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir.)
2. Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması;
3. Bir binanın kullanış tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kalbedilmesi, (Bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanış tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur.)
4. Arazinin hal ve heyetinde değişiklik olması:

   a) Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi;

eden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte tarhiyat yapılır. Doğrudan verilen veya posta ile gönderilmiş olan bildirimler için beyannameye dayalı tarh hususunda yapılan açıklamalara göre tarh işlemi yapılır.

789.6. 6) Mükellefçe bildirim verilmesi gerektiği halde verilmemesi durumunda tarh idarece yapılacaktır.[401] Bu durumda emlak vergisi bakımından idarece tarh yapılacak diğer hallerden farklı olarak, ihbarname düzenlenmesi gereklidir. Bu durumda verginin tarhının yanında ceza kesilmesi de söz konusu olacaktır.[402] İhbarnamenin mükellefe tebliğ edilmesi şarttır. Mükellefe tebliğ edilecek olan bu ihbarnamede şu hususlar yer alır:

---

b) Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi;

c) Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi.

d) Tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi,

e) Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi.

5. Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi.

6. Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının istimlâk edilmesi de ifraz hükmündedir.)

7. Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisselere ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.

401 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 07.08.2006 tarih ve 61587 sayılı **özelge**sinde, bildirim verilmemesi üzerine yapılacak ikmalen tarhiyatla ilgili olarak şu açıklamaya yer vermektedir: *Emlak vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi üzerine mükellefiyetin başlangıç yılı için idarece yapılacak tarhiyat sırasında kesilecek ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezasının karşılaştırılarak miktar itibariyle fazla olan cezanın kesilmesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmediği diğer yıllar için ise sadece vergi ziyaı cezasının kesilmesi gerekmektedir*.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.08.2001 tarih ve 44783 sayılı **özelge**sinde yer alan mirasçıların bildirim vermesi gerektiği halde idarece tarhın nasıl yapılacağına ilişkin açıklaması şu şekildedir: *Mirasçıların kendilerine intikal eden bina ve arsa ile ilgili emlak vergisi mükellefiyetleri vefatı takip eden yıldan başlamaktadır. Bu nedenle vefatın gerçekleştiği yılın sonuna kadar Belediye Başkanlığına emlak vergisi bildirimi vermeleri gerekmektedir. Bu sürede beyanname verilmezse vergi ziyaı cezalı vergi tarhiyatı yapılması gerekir. Bildirimin verilmesi gerekli olan yıla ait her bir varis adına ayrı ayrı olmak üzere bina ve arsa için kesilecek usulsüzlük cezasının vergi ziyaı cezası ile karşılaştırılarak fazla olan cezanın kesilmesi, sonraki yıllar için ise sadece vergi ziyaı cezasının kesilmesi gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu taşınmazlara ait emlak vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi üzerine idarece yapılacak tarhiyatlara, gecikme faizi uygulanacağı tabiidir*.

402 Ceza kesilmesine ilişkin işlemler *Vergi Kabahatleri ve Cezaları* bölümünde ayrıntılı olarak incelenmektedir.

- İhbarnamenin sıra numarası ve düzenleme tarihi,
- Verginin türü,
- Mükellefin adı, soyadı (tüzelkişi ise unvanı) ve açık adresi,
- Vergilendirme dönemi,
- Verginin matrahı, hesabı ve miktarı
- Kısa ve açık bir ifade ile vergi tarhını gerektiren sebepler,[403]
- Vergi mahkemesinde dava açma şekli ve süresi.

789.7. 7) İdarece tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan, mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır; diğer taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilan, vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır. İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tespit olunur. Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken Vergi Mahkemesinde dava açma süresi; mükellefin bilinen adresine tebligat yapıldığı hallerde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit olunan ilan tarihinden başlar.

2.1.3. İkmalen Tarh

790. Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesinde ikmalen tarh düzenlenmiştir. İkmalen vergi tarhı, vergi tarh edildikten sonra vergiye ilişkin ortaya çıkan yeni kayıt, belge veya kanuni ölçülere dayanılarak; ilk defa tespit olunan matrah ile yeni tespit olunan matrah arasındaki fark üzerinden verginin tarh edilmesidir. Maddenin 2'nci fıkrasında özel kanunlarda ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümlerin saklı olduğu düzenlenmiştir.

791. Emlak vergisinde ikmalen tarhiyat yapılabilmesi için daha önceki tarhiyatın, olması gereken tarhiyattan düşük olması gerekir. Bu durumda beyana göre, idarece veya ikmalen tarh ve tahakkuk ettirilerek mükellefe bildirilen vergi ile ilgili olarak sonradan ortaya çıkan vergi hatası nedeniyle eksik tarh ve tahakkuk ettirilen vergi tarh edilir. Yargı kararları çerçevesinde daha önce yapılmış olan tarhiyatın düzeltilmesi de bu yolla sağlanır. Bu hususlara örnek olarak taşınmazın vergi değerinin yanlış sokak veya cadde değerleri ile hesaplanmış olması,[404] binanın niteliğinin, türünün yanlış

---

403 Bu hususun mükellefi tereddüde bırakmayacak şekilde açık ve anlaşılır şekilde ifade edilmesi gereklidir.

404 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 20.10.1998 tarih ve E:1997/5048, K:1998/3726 sayılı kararı özetle; *birden fazla yola cephesi olan taşınmaz, numaratajı hangi yoldan alırsa alsın binanın girişi kullanım amacı doğrultusunda yapılan mimari plandaki bir tercih olduğundan, asgari ölçüde emlak vergisi hesaplamasında inşaat nizamı daha fazla olan sokak veya bölgeden değer alması gerektiği ve bu nedenle ikmalen tarhiyatın ceza kesilerek yapılabileceği,* yönündedir.

değerlendirilerek verginin daha az hesaplanmış olması, arsa olan taşınmaza arazi vergisi oranı üzerinden vergi tarh edilmiş olması[405] gibi durumlar verilebilir. İkmalen tarh yapılan durumda vergi eksik tarh edilmiştir ve bu eksik tarha mükellef tarafından neden olunmuşsa bu durumda ayrıca ceza kesilecektir.

792. Vergi matrahının ve dolayısıyla verginin eksik tarh ve tahakkuk ettiğinin herhangi bir şekilde tespiti halinde aradaki fark için mükellefe ihbarname gönderilir.[406] İhbarnamede sebep ve türü aynı olan vergiler yer alabilir. Ayrı türden vergiler için ayrı ihbarname gönderilir. İhbarname, Vergi Usul Kanunu'nun 35'inci maddesine uygun olarak düzenlenmelidir. Özellikle ikmalen tarhı gerektiren durum açıkça belirtilmelidir. Buna göre ihbarnamede yer alması gereken hususlar şunlardır:

- İhbarnamenin sıra numarası ve düzenleme tarihi,
- Verginin türü,
- Mükellefin adı, soyadı (tüzelkişi ise unvanı) ve açık adresi,
- Vergilendirme dönemi,
- Verginin matrahı, hesabı ve miktarı,
- Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen vergi tarhını gerektiren sebepler,[407]
- Vergi mahkemesinde dava açma şekli ve süresi.

793. İkmalen tarhiyata ilişkin düzenlenen ihbarnamede gecikme faizi de mükellefe bildirilmelidir. İhbarname ile mükellefe bildirilmeyen gecikme faizi kesinleşmez ve bu gecikme faizine ilişkin olarak ödeme emri düzenlenemez.[408]

---

405 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 31.12.1986 tarih ve E:1984/650, K:1986/3830 sayılı kararı; *arazi olarak beyan edilen taşınmazların arsa vasfında olduğunun vergi dairesi müdürlüğünce saptanması halinde ikmalen tarh olunacak vergilerin ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekeceği, ayrıca bir taşınmazın arsa vasfını kazanıp kazanmadığının saptanabilmesi için hem nazım hem de tatbikat planının onanmış olması gerekeceği,* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 19.03.1986 tarih ve E.1986/10, K:1986/1072 sayılı kararı; *yükümlü tarafından arazi olarak beyan edilen taşınmazlar hakkında arazi vergisi oranı uygulanarak vergi hesaplanması gerekeceği ancak vergi dairesince söz konusu yerin arsa olduğunun saptanması halinde ikmalen arsa vergisi salınabileceği,* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.12.1985 tarih ve E:1985/1033, K:1985/1721 sayılı kararı; *arazi olarak beyan edilen yerin arsa olarak vergilendirilmesi halin de verginin ihbarname ile tebliği gerektiği; arazi olarak beyan edilen ve zirai faaliyette kullanılmadığı saptanmayan yerin arsa olarak vergilendirilemeyeceği,* yönündedir.

406 Vergi Usul Kanunu'nun 34'üncü maddesi uyarınca.

407 Bu hususun mükellefi tereddüde bırakmayacak şekilde açık ve anlaşılır şekilde ifade edilmesi gereklidir.

408 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 19.01.1989 tarih ve E:1988/1401, K:1989/133 sayılı kararında; *ihbarnamede ödenmesi gereken gecikme faizi ile ilgili herhangi bir bildirim bulunmadığından, gecikme*

Gecikme faizi verginin aslı için uygulanır. Vergi cezaları için gecikme faizi uygulanmaz.[409]

2.1.4. Re'sen Vergi Tarhı

794. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu şekile göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.

795. Re'sen vergi tarhı emlak vergisinde mümkün değildir. 4751 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik öncesi bakımından da bu usulün uygulanma imkanı bulunmamaktaydı (Tülü,2006:33).

2.2. Tarhiyatta Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı

796. Emlak vergisinin, bildirim verilmesi gerektiği halde verilmemesi nedeniyle idarece tarh edildiği veya ikmalen tarh edildiği durumlarda, gecikme faizi ve zammı söz konusu olabilir. Özellikle, verginin tarhiyatının ve dolayısıyla tahakkukunun gecikmesi halinde, gecikme faizi ile karşılaşılacağını belirtmek gerekir.[410]

3. Emlak Vergisinin Tahakkuku

797. Tahakkuk kelime anlamı itibariyle, bir şeyin doğruluğunun meydana çıkması, gerçekleşmek, delil ile ispat edilmek sabit ve hakikat olduğu aşikâr olmak; gerçekleşme, yerine gelme, bir alacak hakkının doğması anlamlarına gelmektedir.

798. Vergi Usul Kanunu'nun 22'nci maddesinde tahakkuk, *"tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi"* olarak tanımlanmıştır. Böylece tahakkuk, verginin ödemeye hazır olmasını, vergi borcunun kesinleşebilir olmasını ifade etmektedir. Tahakkuk tahsilden önce gelen ve vergi alacaklısı olan kamu idarelerinin, bu alacağını hak edişe bağlayan bir işlem ve aşamadır.

799. Tarh, ödenecek verginin miktar olarak belirlenmesini; tahakkuk ise miktar

---

faizinden haberdar edilmeyen davacının, vadesinde ödemediğinden söz edilemeyeceği cihetle, gecikme faizinin kesinleştiğinden bahisle adına ödeme emri düzenlenmesinde Kanuna uyarlık görülmediği, belirtilmektedir.

409 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 19.01.1989 tarih ve E:1986/624, K:1989/54 sayılı kararı.

410 Bu hususlarla ilgili, *Tahsilât* bölümünde *Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı* başlığında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

olarak belirlenen (yani tarh olunan) bu verginin tebliğ edilerek ödenecek aşamaya gelmesini ifade etmektedir. Genel olarak tahakkuk aşaması tarh aşamasından sonra gelmekle birlikte bazı durumlarda her ikisi aynı anda da gerçekleşebilmektedir.

800. Emlak Vergisi Kanunu'nda tahakkuk tarh ile aynı maddelerde düzenlenmiştir.[411] Kanun'un 11'inci ve 21'inci maddeleri ile bina ve araziler (arsalar) yönünden verginin tahakkukuna ilişkin yapmış olduğu düzenleme birbirinin aynıdır. Bu nedenle her iki vergi bakımından yapılacak olan tarhiyata ilişkin şu hususlar söylenebilir:

800.1. 1) Tahakkukta temel kural; dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında tarhiyatın yapılmasıyla ve sonraki üç yılda ise 29'uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden bina, arsa veya arazi vergisinin hesaplanmasıyla, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkukun gerçekleşmiş olmasıdır.[412] Yani emlak vergisi dört yılda bir defa yapılan takdire ilişkin Ocak ve Şubat aylarında, sonraki üç yıl içinse yılın başında tarhiyatla birlikte otomatik olarak tahakkuk eder. Bu şekilde tahakkuk eden verginin mükellefe yazı ile duyurulması söz konusu değildir.[413]

800.2. 2) Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksiltme olması halinde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında tarhiyatın yapılması ile tahakkuk gerçekleşir.

800.3. 3) Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icap eden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep bütçe

---

411 Emlak vergisinin tarhı da, Kanun'un 11'inci ve 21'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

412 Arazi ve arsalar ile binalarda arsa payına ilişkin vergi değerinin sonraki üç yıl için, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca, aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacağını, Bakanlar Kurulu'nun, bu artış oranını sıfıra kadar indirmeye veya yeniden değerleme oranına kadar artırmaya yetkili olduğunu ve Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 95. maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabileceğini de hatırlatmak gereklidir.

413 ***Danıştay 9. Dairesi****'nin 08.10.2008 tarih ve E:2006/286, K:2008/4478 sayılı kararında; Emlak Vergisi Kanununa göre emlak vergisi her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayıldığından, bu suretle tarh olunun vergiler mükellefe ayrıca tebliğ edilmeyeceği, sözü edilen hükme göre, kanunen bütçe yılı başında tahakkuk etmiş olan emlak vergisinin, mükellefine ayrıca bir yazı ile duyurulmasına gerek bulunmadığı* belirtilmektedir.

yılının son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte tarhiyat yapılır ve tahakkuk gerçekleşir. Doğrudan verilen bildirimlerde tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi ile tahakkuk gerçekleşmiş olur. Posta ile gönderilmiş olan bildirimler için tarh bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde yapılacak olduğundan, bu sürenin sonunda tahakkuk gerçekleşir.

800.4. 4) İhbarname düzenlenen durumlarda verginin tahakkuku otuz günlük dava açma süresinin dolması ile gerçekleşir. İhbarnameye karşı dava açılmışsa, İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27'nci maddesi gereğince tarh edilen verginin tahsil işlemleri durur. Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemden kaldırılması halinde tahsil işlemi devam eder. Böylece ihbarnameye karşı dava açılması neticesinde Mahkemece red kararı verildiği tarihte vergi tahakkuk eder.[414]

414 Emlak vergisinin tahakkuku açısından, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.05.1977 tarih ve E:1976/769, K:1977/1775 sayılı kararı göz önünde tutulmalıdır. Bu kararda; *Emlak Vergisi Kanunu'nun 21. maddesine atıf yapılarak, beyan yılını takibeden yıllarda verginin her bütçe yılının birinci ayından itibaren o yıl içinde tahakkuk etmiş sayılabilmesinin, beyan yılı vergisinin tahakkuk etmesi koşuluna bağlı olduğu, beyan yılı vergisinin tahakkuk ettikten sonra takibeden yılların vergilerinin ödeme emri ile istenilmesi gerektiği, beyan yılı vergisine itiraz edilmesi sonucunda verginin tahakkuk etmemesi halinde ise uyuşmazlığın İtiraz (dava), Temyiz ve Danıştay safhalarından geçerek verginin tahakkuk etmesinin beklenmesinin gerektiği, bundan sonra takibeden yılların vergileri ödeme emri ile istenilebileceği,* belirtilmiştir.

Sekizinci Bölüm

Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık

1. Emlak Vergisinde Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık

801. Kanunların, bazı kimselerin vergiden muaf ve bazı konuların vergiden istisna tutulduğuna dair düzenlemeler içerebileceğine, muaflık ve istisnaların çeşitli şartlara ve sürelere bağlanabileceğine, muafiyet ve istisnadan bahsedebilmek için kişi veya konunun vergi kapsamında olması ancak bazı nedenlerden dolayı muaf ve istisna tutulmuş olmaları gerektiğine ve emlak vergisi yönünden birçok daimi veya geçici muaflık ve istisnaların mevcut olduğuna *Vergi ile İlgili Temel Kavramlar* kısmında değinilmişti. Aynı şekilde, muafiyet ve istisna hükümlerinin kanunla öngörülmesi gerektiğine de *Vergi Hukukunun Kaynakları* kısmında yer verilmişti. Bu bölümde emlak vergisi bakımından söz konusu olan muafiyet ve istisna halleri ile birlikte bu konularla yakından ilgili olması nedeniyle indirim ve kısıtlılık konuları da incelenmektedir.

802. Belirli şartlara sahip vergi mükelleflerinin vergi dışı bırakılmasına yani sübjektif mükellefiyetteki sınırlamalara muafiyet, objektif mükellefiyetteki, yani verginin konusundaki sınırlamalara ise istisna denilmektedir (Aksoy, 1998:227). Muafiyet ve istisnalar süreli ya da süresiz, tam ya da kısmi, mutlak ya da belli koşullara bağlı olabilir (Orhaner, 2000:150).

803. Emlak Vergisi Kanunu'nda, emlak vergisi, "bina vergisi" ve "arazi vergisi" olarak düzenlenmiş ve Türkiye sınırları içinde bulunan bütün taşınmazların (bina, arsa ve arazilerin) emlak vergisine tabi olduğu genel kural olarak benimsenmiştir. Genel kural bu olmakla birlikte iktisadi, idari, sosyal, kültürel nedenler veya vergi tekniğine ilişkin diğer zorunluluklar sebebiyle farklılaştırmalara gidilerek, muafiyet, istisna, indirim ve kısıtlılık hükümlerine

yer verilerek bu genel kurala istisna oluşturacak düzenlemeler yapılmıştır. Bazı taşınmazlar ve mükellefler daimi veya geçici olarak emlak vergisinden muaf tutulmuş, bazı taşınmazlar için vergi değerinde, bazılarında ise vergi oranında indirim öngörülmüştür. Aynı şekilde bazı taşınmazlar için ödenecek verginin bir kısmının belli durumlar gerçekleşene kadar tecili de hükme bağlanmıştır

1.1. Emlak Vergisinde Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık Kavramları

804. **Vergi muafiyeti;** vergi kanunlarına göre ortada vergiyi doğuran bir olay bulunmakla birlikte, yine aynı kanunlarla veya diğer özel kanunlarla bazı gerçek veya tüzel kişilerin ya da grupların vergilendirme dışında bırakılmasıdır (Aksoy, 1998:227). Emlak vergisi bakımından bir kişinin vergiden muaf olabilmesi için kendi şahsı bakımından; bir taşınmazın ise sahip olduğu özellikleri bakımından Emlak Vergisi Kanunu ve emlak vergisinden muafiyet öngören diğer kanunlar gereğince belirlenmiş şartlara sahip olması gerekir. Emlak Vergi Kanunu'nun 4'üncü ve 5'inci maddesinde binalarla ilgili muafiyet hükümlerine; 14'üncü ve 15'inci maddelerinde arazi ve arsalarla ilgili muafiyet hükümlerine yer verilmiştir.

805. **Vergi istisnası;** vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde, aynı kanunla veya vergiye ilişkin düzenleme yapılan diğer kanunlarla vergi dışında tutulmasıdır (Aksoy, 1998:227). Vergi istisnası ile genel olarak verginin konusuna giren bazı olay, mal veya değerler, yine kanunla vergileme dışı bırakılmaktadır. Muafiyet şartlarının hiçbirini haiz olmamakla birlikte, yine de emlak vergisinden müstesna tutulan bazı taşınmazlar da bulunmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 16'ıncı maddesinde, "Mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 Türk Lirası Arazi Vergisinden müstesnadır" hükmüyle istisna düzenlemesi yapılmıştır.

806. **Vergi indirimi;** bazı niteliklere sahip mükelleflerin vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belli tutarlarda eksiltmeler yapılması anlamına gelmektedir (Rakıcı, 2004:226). İndirim konusunda, Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde bazı kişilerin *brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskenlerine ait bina vergi oranlarının sıfıra kadar indirilebileceği* hükmü ile emlak vergisinde, uygulanacak vergi oranı üzerinden indirim düzenlemesi yapılmıştır. Anlaşılacağı üzere, emlak vergi indirimi, belli şartları haiz kişiler için öngörülmüş, kişilerin kişisel durumlarıyla doğrudan alakalı bir emlak vergisi uygulamasıdır.

807. **Kısıtlılık;** Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde, kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve ara-

ziler için kısıtlılığın devam ettiği müddetçe emlak vergisinin 1/10 oranında ödenmesini ifade etmekte olup taşınmazla ilgili bir emlak vergisi uygulamasıdır. Mülkiyetten kaynaklanan tasarruf haklarının kamu menfaatine kısıtlandığı taşınmazlar için yükümlülüğün hafifletilmesi amacıyla öngörülmüştür.

808. İstisna ve muafiyet uygulamaları nedeniyle vergi borcu doğmayacağından sonuçları bakımından aynı etkiye sahiptirler. İstisna, ve kısıtlılık vergi konusunu ilgilendirdiği için objektif olmasına karşılık, muafiyet ve indirim kişiyi esas aldığı için sübjektif bir kavramdır (Rakıcı, 2004:226).

809. Muafiyette doğrudan mükellefin vergilendirilmemesi amaçlanmakta iken, istisna da ise herhangi bir unsurun kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılması amaçlanmaktadır. Mükelleflerin vergi dışında bırakılmasına muafiyet, vergi konusunun vergilendirme dışında bırakılmasına ise istisna denmektedir. Her bir özel vergi kanunu içerisinde, o verginin amaç ve hedeflerine, niteliklerine bağlı olarak, çeşitli gerekçelerle, muafiyet ve istisna uygulamalarına yer verilebilmektedir (Akdoğan, 2006:47).

810. İndirim uygulaması mükelleflerin şahsı için, kısıtlılık uygulaması ise taşınmazın kendisi için söz konusu olan bir emlak vergisi uygulamasıdır. İndirimli emlak vergisi uygulaması ile kısıtlı emlak vergisi uygulaması esasında, verginin belli bir oranda hafifletilmesini içermektedir. Her ikisi de verginin ödenmesiyle ilgili olmakla birlikte, ancak indirim uygulamasında Bakanlar Kurulu'na sıfır oranına kadar indirim belirleme yetkisi verilmiş ve bunun da kullanılmış olmasından dolayı indirimli vergi uygulamasında da ödenecek vergi miktarı tamamen kalkmaktadır.

1.2. Emlak Vergisinde Muafiyet, İstisna ve Kısıtlılık Uygulamaları

811. Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinde emlak vergileri ile ilgili muaflık ve istisna hükümlerinin bu kanuna eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiş ve muafiyet durumları Kanun'un farklı maddelerinde tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiştir.

812. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü ve 5'inci maddesinde binalarla ilgili muafiyet hükümlerine; Kanun'un 14'üncü ve 15'inci maddelerinde arazi ve arsalarla ilgili muafiyet hükümlerine yer verilmiş ve ayrıca 16'ıncı maddede de vergiden istisna tutulacak olan araziler hüküm altına alınmıştır.

812.1. Mezkûr 22'nci madde gereğince Emlak Vergisi Kanunu'nun zikredilen maddelerinde, muafiyet, istisna ve indirimleri ayrı ayrı belirtilmiştir. Ayrıca, Kanun'un 41'inci maddesinin 4'üncü fıkrası ile de; "244 sayılı Kanun gereğince yapılan milletlerarası antlaşmalarla tanınan muaflık ve istisna hükümleri ile, 1606 sayılı Kanun'la tanınan muaflık hükümlerinin saklı" olduğu hüküm altına alınarak 22'nci maddedeki kurala istisnai bir düzenleme

yapılmıştır. Böylece Kanun'da sayılan muafiyet durumlarının yanı sıra, atıf yapılan bu kanunlarda yer alan hükümlere göre de muafiyet uygulaması yapılması gerekmektedir.

812.2. Ayrıca, Kanun'un 9 ve 19'uncu maddelerinde, oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen bina ve arazilerden emlak vergisinin alınmaması öngörülmüştür. Söz konusu 9'uncu maddenin ikinci fıkrası hükmü ile; yıkılan, yanan veya tamamen kullanılamaz hale gelen binalardan dolayı bina vergisi mükellefiyetinin sona ereceği düzenlemesi yapılmıştır.

812.3. Emlak Vergisi Kanunu'nun muafiyet ve istisnaların yer aldığı bu hükümlerinin yanı sıra, diğer çeşitli kanunlarda, emlak vergisini de kapsayacak şekilde muafiyet, istisna ve indirim ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu diğer kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümleri, Emlak Vergisi Kanunu'nun, yürürlüğe girdiği 01.03.1972 tarihinden sonraki tarihli ve özel düzenlemeler olmaları sebebiyle hukuken geçerli ve uygulanması gereken hükümlerdir. Bu nedenle Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin yanı sıra emlak vergisinden muafiyet ve istisna öngören diğer kanun hükümlerinin de bilinmesi gerekmektedir.

813. Kanun'un vergi oranlarının belirlendiği 8'inci maddesinde yer alan hükme göre de, emlak vergisinin sıfır oranında uygulanabileceği belirtilerek, bu yetkiyi kullanacak olan Bakanlar Kurulu Kararı ile vergileri "sıfır oranlı" olarak belirlenen binalar için de dolaylı olarak emlak vergisi muafiyeti sağlanmıştır.

814. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde de tasarrufu kısıtlanmış taşınmazlar için kısıtlı emlak vergisi ödemesi öngörülmüştür.

1.3. Bir Taşınmazın Muafiyet, İstisna, İndirim veya Kısıtlılık Durumlarından Hangisinde Yer Aldığının Tespiti

815. Bir taşınmazın aynı anda, muafiyet, geçici muafiyet, istisna, indirim ve kısıtlılık hükümlerinden bir kaçına ilişkin şartları haiz olması durumunda emlak vergisinde hangi hükmün uygulanacağına ilişkin tereddüt yaşanabileceğinden öncelikle bu hususun açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır. Bu durumda yine maddeler arasındaki öncelik – sonralık ve özel hüküm – genel hüküm değerlendirmesi yapılarak uygulanacak olan hükmün hangisi olacağına karar verilmesi gerekecektir. Aşağıda yapılan açıklamaların konu ile ilgili olarak sonraki kısımlarda yer alan açıklamalarla birlikte değerlendirilmesi gereklidir.

815.1. 1) Muafiyet hükümleri, sonuçları itibariyle emlak vergisi mükellefiyetini ortadan kaldıran bir düzenleme olduğu için daha sonraki ya da özel kanunlarla açık ya da zımni olarak ortadan kaldırılmadığı sürece öncelikle uygulanacak hükümlerdir. Muafiyet uygulanacak taşınmazlarla ilgili olarak

herhangi bir mükellefiyet tesisi ve vergi tahakkuku yapılmayacak olup dolayısıyla diğer istisna, indirim ve kısıtlılık hükümlerinin uygulanmasına da gerek kalmayacaktır.

815.2. 2) Verginin konusu taşınmaz arazi ise ve muafiyet hükmü de taşımıyor ise, bu durumda arazi vergisi istisnası uygulanacaktır. Bu taşınmazın vergi değerinden istisna tutarı düşülerek kalan vergi değeri üzerinden tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemleri yapılacaktır. Ancak, bu taşınmaz aynı zamanda kısıtlılık kapsamında olan bir taşınmaz ise, bu durumda kısıtlılık uygulaması yapılırken istisna tutarı düşüldükten sonra hesaplanacak olan vergi değeri üzerinden kısıtlılık gereğince tarh ve tahakkuk yapılacak verginin 9/10'u tecil edilecektir.

815.3. 3) Bina vergisi indirimi uygulanması halinde, taşınmaz kısıtlı olsa dahi öncelikle uygulanması gereken indirim hükümleri olacaktır. Bu nedenle, kısıtlılıkla ilgili herhangi bir uygulama yapılmayacaktır. Ancak, indirim şartlarının ortadan kalkması halinde, yapılacak olan emlak vergisi tarh ve tahakkukunda, kısıtlılık hükümleri dikkate alınacaktır.

815.4. 4) Muafiyet, istisna, indirim ve kısıtlılık hükümlerinden hangisinin uygulanacağına ilişkin değerlendirme yapılırken, Emlak Vergisi Kanunu'nun, 4, 14, 5, 15, 9, 19, 30, 22, 41'inci maddeleri ile bu hükümlerden sonra yayımlanan diğer muafiyet, istisna ve indirim öngören ve kısıtlılık yönünden düzenleme yapan kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilerek hangi hükmün uygulanacağına *Normlar Hiyerarşisi ve Çelişkili Kanun Hükümlerinde Çözüm Yolu* başlığı altında yapmış olduğumuz açıklamalar doğrultusunda karar verilmesi gerekmektedir.

815.5. 5) Bu konuda değerlendirme yapılırken, uygulanacak olan hükümler arasında mükellefin lehine olan hükümlerin öncelikli uygulama imkanına sahip olduğu hususu göz ardı edilmemelidir.

2. Emlak Vergisinde Muafiyet

816. Bu kısımda muafiyet hükümleri; 1) Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyetler, 2) Emlak Vergisi Kanunu ile atıfta bulunulan özel kanun hükümleri gereğince uygulanacak olan muafiyetler ve 3) Diğer özel kanunlarda yer alan muafiyetler olarak üç ayrı başlıkta incelenecektir. Bu hususta ayrıca şunu da belirtmek gerekir: Bu sayılan kanuni düzenlemeler dışında kalan herhangi bir taşınmaz ve kurum veya kişinin emlak vergisinden muaf tutulması mümkün değildir.

2.1. Emlak Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Muafiyetler

817. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü ve 5'inci maddeleri bina vergisi muafiyetlerine; 14'üncü ve 15'inci maddeleri de arazi vergisi muafiyetlerine iliş-

kindir. Bina ve arazi vergilerine ilişkin olarak, Kanun'un 4'üncü ve 14'üncü maddelerinde daimi muaflıklar, 5'inci ve 15'inci maddelerinde de geçici muaflıklar düzenlenmiştir.[415] Daimi muaflıkların düzenlendiği 4'üncü ve 14'üncü maddelerde, hem bina vergisinde hem de arazi vergisinde bir kısım muafiyetler şarta bağlı tutulurken bir kısım daimi muafiyetlerin ise hiçbir şarta bağlı olmaksızın uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

817.1. Bu çerçevede, Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyetler öncelikle daimi muafiyetler ve geçici muafiyetler olarak ele alınmış; daimi muafiyetler emlak vergisinden şarta bağlı olmaksızın daimi muaf olan yerler ve emlak vergisinden bazı şartlara bağlı olarak daimi muaf olan yerler olarak incelemeye tabi tutulmuştur.

818. Gerek bir şarta bağlı olmaksızın daimi muaf olan yerler, gerek bazı şartlara bağlı olarak daimi muaf olan yerler ve gerekse geçici muafiyet kapsamında olan yerler, bina vergisi ve arazi (arsa) vergisi bakımından ayrı ayrı incelenecektir.

2.1.1. Emlak Vergisinden Daimi Muaf Olan Yerler

819. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde yirmi iki fıkrada bina vergilerine; 14'üncü maddesinde ise on fırkada arsa ve arazi vergisine ilişkin daimi muaflıklar düzenlenmiştir. Maddelerde yer alan hükümlerde, bazı yerler hiçbir şarta bağlı olmaksızın muafiyet kapsamına alınmışken, bazı yerler ise şarta bağlı olarak muafiyet kapsamına alınmıştır. Bu bağlamda, şarta bağlı olmaksızın muaf olan yerler ile şarta bağlı olarak muafiyet uygulanacak olan yerleri ayrı ayrı ele almakta yarar bulunmaktadır.

820. Kanun'un bina vergisini düzenleyen 4'üncü maddesinin (a), (b), (s) ve (y) fıkralarında –yirmi iki fıkranın dördünde- yer verilen binalar ile; arazi vergisini düzenleyen 14'üncü maddesinin (a), (b), (f) ve (ı) fıkralarında –on fıkranın dördünde- yer alan arazi (ve arsalar), herhangi bir şart (kiraya verilmeme şartı) aranmaksızın emlak (bina ve arazi) vergisinden daimi olarak muaftırlar. Bu taşınmazların belirtilen idare, işletme, kurum ve kuruluşlara ait olmaları daimi muafiyet kapsamında olmaları için yeterlidir.

821. Bina vergisinden bazı şartlara bağlı olarak sürekli muaf tutulacak binalar, Kanun'un 4'üncü maddesinde on sekiz fıkra halinde; arazi vergisinden bazı şartlara bağlı olarak sürekli muaf tutulacak arsa ve araziler de Kanun'un

---

415 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 24.11.2009 tarih ve 379 sayılı **özelge**sinde; *Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 üncü ve 5'inci maddelerinde bina vergisiyle ilgili, 14 üncü ve 15 inci maddelerinde de arazi vergisiyle ilgili daimi ve geçici muafiyetler düzenlenmiş olup, söz konusu maddelerde ..... Bakım Yardım Sandığı'nın emlak vergisinden muaf tutulmasına imkan veren bir hükme yer verilmemiştir. Buna göre; ..... Bakım Yardım Sandığı'nın emlak vergisinden muaf tutulmasına imkân bulunmamaktadır*, açıklamasına yer verilmiştir.

14'üncü maddesinde altı fıkra halinde düzenlenmiştir. Bu fıkraların incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, devamlı muaflıktan faydalanabilmek için fıkralarda belirtilen taşınmazların kiraya verilmemiş olması temel şart olarak kabul edilmiş ve buna ek olarak fıkra metinlerinde yer alan özel şartların da mevcut olması öngörülmüştür. Madde hükmüne göre muaflık şartlarını haiz olan taşınmazların kiraya verilmesi halinde muafiyetten faydalanmaları söz konusu olmayacaktır.

2.1.1.1. Emlak Vergisinden Hiçbir Şarta Bağlı Olmaksızın Daimi Muaf Olan Yerler

822. Emlak Vergisi Kanunu'nun bina vergisini düzenleyen 4'üncü maddesinin (a), (b), (s) ve (y) fıkralarında yer verilen binalar ile, arazi vergisini düzenleyen 14'üncü maddesinin (a), (b), (f) ve (ı) fıkralarında yer alan araziler (ve arsalar), herhangi bir şart (kiraya verilmeme şartı dahil) aranmaksızın emlak (bina ve arazi) vergisinden daimi olarak muaftırlar.

2.1.1.1.1. Bina Vergisinden Şarta Bağlı Olmaksızın Daimi Muaf Olan Binalar

823. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (a), (b), (s) ve (y) fıkralarında yer alan; Devlete, katma bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dahil), il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine ve kanunla kurulan üniversitelere ait binalarla, mahallî idare kuruluşları ve bunların teşkil ettikleri birliklere veya bunlara bağlı müesseselere ait su, elektrik, havagazı, mezbaha, soğuk hava ve belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri, kiraya verilmiş olsa bile devamlı muaflıktan yararlandırılacaktır.

824. Binaların daimi muafiyetlerinin sayıldığı bu fıkralarda yer alan idare, işletme, kurum ve kuruluşlara ait olan binalar, kiraya verilmiş olup olmamalarına bakılmaksızın bina vergisinden daimi olarak muaftırlar. Bu binaların belirtilen idare, işletme, kurum ve kuruluşlara ait olmaları daimi muafiyet kapsamında olmaları için yeterli olup muafiyet uygulanmasında başkaca herhangi bir şart aranmaz. Bu binaların, kiraya verilmiş veya gelir getiren bir amaca tahsis edilmiş olmaları da emlak vergisinden daimi muafiyete engel değildir.

2.1.1.1.1.1. Kamuya Ait Binalar

825. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (a) fıkrasına göre;[416] Özel bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dâhil), il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait binalar; bina vergisinden herhangi bir şart (kiraya verilmeme şartı dahil) aranmak-

416 17.07.1972 tarih ve 1610 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile değişik.

sızın daimi olarak muaftırlar. Fıkra hükmünde esas olarak kamu kurumları esas alınmış ve yedi farklı kamu tüzel kişiliği ayrı ayrı belirtilmiştir. Fıkrada belirtilen kuruluşlar dışındaki kuruluşlara ait binalar için emlak vergisinden muafiyet söz konusu olmayacaktır.[417]

826. Burada üzerinde durulması gereken bir husus olarak söz konusu binalar üzerinde başkaları adına intifa hakkı tesis edilmesi halinde emlak vergisinden sorumluluğun ne olacağı sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu konuda, Kanun'un 4'üncü maddesi hükmünün daimi muafiyet hallerini sayarken malikliğin esas alındığı, dolayısıyla 4'üncü maddedeki binalar nasıl kullanılırsa kullanılsın (kira, intifa hk.) bina vergisine tabi olmayacağı değerlendirmesi yapılabilecektir (Göktaş, 2012).

a) Özel Bütçeli İdarelere Ait Binalar

827. Özel bütçeli idareler, bir bakanlığa bağlı veya bir bakanlıkla ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na[418] ekli (II) sayılı cetvelde yer alan kamu idareleridir.[419]

---

417 Antalya **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın, 25.10.2000 tarih ve 11875 sayılı **özelge**sinde: *Emlak Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinde, bina vergisi mükellefinin, binanın maliki varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler olduğu hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan aynı Kanun'un "Daimi Muaflıklar" başlıklı 4 ncü maddesinde, bina vergisinden muaf olan binalar bentler halinde belirlenmiş olup (a) bendinde ise, kiraya verilmeme şartı aranmaksızın katma bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dahil), İl Özel İdarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait binaların bina vergisinden muaf oldukları açıklanmıştır. Bu itibarla iktisadi bir devlet kuruluşu olan Bankanın emlak vergisi muafiyeti bulunmamaktadır. Binanın maliki olarak emlak (bina) vergisini bankanın ödemesi gerekmektedir*, açıklaması yer almaktadır.

418 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

419 1) Yükseköğretim Kurulu, 2) Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi, 3) İstanbul Üniversitesi, 4) İstanbul Teknik Üniversitesi, 5) Ankara Üniversitesi, 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi, 7) Ege Üniversitesi, 8) Atatürk Üniversitesi, 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi, 10) Hacettepe Üniversitesi, 11) Boğaziçi Üniversitesi, 12) Dicle Üniversitesi, 13) Çukurova Üniversitesi, 14) Anadolu Üniversitesi, 15) Cumhuriyet Üniversitesi, 16) İnönü Üniversitesi, 17) Fırat Üniversitesi, 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi, 19) Selçuk Üniversitesi, 20) Uludağ Üniversitesi, 21) Erciyes Üniversitesi, 22) Akdeniz Üniversitesi, 23) Dokuz Eylül Üniversitesi, 24) Gazi Üniversitesi, 25) Marmara Üniversitesi, 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi, 27) Trakya Üniversitesi, 28) Yıldız Teknik Üniversitesi, 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi, 30) Gaziantep Üniversitesi, 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi, 32) Adnan Menderes Üniversitesi, 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi, 34) Balıkesir Üniversitesi, 35) Celal Bayar Üniversitesi, 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, 37) Dumlupınar Üniversitesi, 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi, 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, 40) Harran Üniversitesi, 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü, 42) Kafkas Üniversitesi, 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, 44) Kırıkkale Üniversitesi, 45) Kocaeli Üniversi-

828. Özel bütçeli idarelere ait bulunan binalar daimi olarak emlak vergisi muafiyeti kapsamında yer almaktadır. Bu binaların kiraya verilmiş olmaları da dahil olmak üzere hiçbir durum bu muafiyete istisna oluşturmamaktadır.

829. Emlak Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan binadan dolayı mükellefiyetin, bu olayların meydana geldiği tarihi takip eden taksitten itibaren sona ereceği hükme bağlanmış olduğundan, çeşitli kanunlarla özel bütçeli idare haline gelen kuruluşların binalarının, bunu takip eden taksitten itibaren Bina Vergisinden muaf tu-

---

tesi, 46) Mersin Üniversitesi, 47) Muğla Üniversitesi, 48) Mustafa Kemal Üniversitesi, 49) Niğde Üniversitesi, 50) Pamukkale Üniversitesi, 51) Sakarya Üniversitesi, 52) Süleyman Demirel Üniversitesi, 53) Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, 55) Galatasaray Üniversitesi, 56) Ahi Evran Üniversitesi, 57) Kastamonu Üniversitesi, 58) Düzce Üniversitesi, 59) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, 60) Uşak Üniversitesi, 61) Rize Üniversitesi, 62) Namık Kemal Üniversitesi, 63) Erzincan Üniversitesi, 64) Aksaray Üniversitesi, 65) Giresun Üniversitesi, 66) Hitit Üniversitesi, 67) Bozok Üniversitesi, 68) Adıyaman Üniversitesi, 69) Ordu Üniversitesi, 70) Amasya Üniversitesi, 71) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, 72) Ağrı Dağı Üniversitesi, 73) Sinop Üniversitesi, 74) Siirt Üniversitesi, 75) Nevşehir Üniversitesi, 76) Karabük Üniversitesi, 77) Kilis 7 Aralık Üniversitesi, 78) Çankırı Karatekin Üniversitesi, 79) Artvin Çoruh Üniversitesi, 80) Bilecik Üniversitesi, 81) Bitlis Eren Üniversitesi, 82) Kırklareli Üniversitesi, 83) Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, 84) Bingöl Üniversitesi, 85) Muş Alparslan Üniversitesi, 86) Mardin Artuklu Üniversitesi, 87) Batman Üniversitesi, 88) Ardahan Üniversitesi, 89) Bartın Üniversitesi, 90) Bayburt Üniversitesi, 91) Gümüşhane Üniversitesi, 92) Hakkari Üniversitesi, 93) Iğdır Üniversitesi, 94) Şırnak Üniversitesi, 95) Tunceli Üniversitesi, 96) Yalova Üniversitesi, 97) Türk-Alman Üniversitesi, 98) Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, 99) Bursa Teknik Üniversitesi, 100) İstanbul Medeniyet Üniversitesi, 101) İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, 102) Konya Üniversitesi, 103) Kayseri Abdullah Gül Üniversitesi, 104) Erzurum Teknik Üniversitesi, 105) Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi, 106) Savunma Sanayi Müsteşarlığı, 107) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, 108) Atatürk Araştırma Merkezi, 109) Atatürk Kültür Merkezi, 110) Türk Dil Kurumu, 111) Türk Tarih Kurumu, 112) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, 113) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu, 114) Türkiye Bilimler Akademisi, 115) Türkiye Adalet Akademisi, 116) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu, 117) Karayolları Genel Müdürlüğü, 118) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, 119) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü, 120) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü, 121) Orman Genel Müdürlüğü, 122) Vakıflar Genel Müdürlüğü, 123) Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü, 124) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü, 125) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü, 126) Türk Akreditasyon Kurumu, 127) Türk Standartları Enstitüsü, 128) Türk Patent Enstitüsü, 129) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü, 130) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu, 131) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, 132) Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı, 133) GAP Bölge Kalkınma İdaresi, 134) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, 135) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu, 136) Meslekî Yeterlilik Kurumu, 137) Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı, 138) Türkiye Yazma Eserler Başkanlığı, 139) Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı, 140) Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı, 141) Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı, 142) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, 143) Türkiye Su Enstitüsü, 144) Türkiye İlaç ve Tıbbî Cihaz Kurumu,

tulması gerekecektir. Aynı şekilde, vergiye tabi iken özel bütçeli idarelerin mülkiyetine geçen binaların da takip eden taksitten itibaren bina vergisinden muaf olması germektedir.

b) Mazbut Vakıflara Ait Binalar

830. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (a) fıkrasına göre mazbut vakıflara ait binalar daimi olarak emlak vergisi muafiyeti kapsamında yer almaktadır. Bu binaların kiraya verilmiş olmaları da dahil olmak üzere hiçbir durum bu muafiyete istisna oluşturmamaktadır.

831. Vakıf, Türk Medeni Kanunu'nun 101'inci maddesinde; "gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Daha geniş bir tanım ile vakıf; bir mal veya hakkın geliri ile birlikte başlı başına bir varlığa sahip olmak üzere, kişinin kendi iradesi ile özel mülkiyetinden çıkartılarak bir daha geri alınmamak kaydıyla resmi senetle belirlenmiş bir amacın gerçekleştirilmesi için tahsis edilmesidir (Öğredik, 2005:22).

832. Mazbut vakıfların binaları, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun[420] 77'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan, "Genel Müdürlüğe ve mazbut vakıflara ait taşınmazlar Devlet malı imtiyazından yararlanır, haczedilemez, rehnedilemezler. Tüm iş ve işlemleri, her türlü vergi, resim, harç ve katılım payından istisnadır." hükmü gereğince de, emlak vergi muafiyeti kapsamındadırlar. Zira, söz konusu madde metnine göre, Devlete ait arazinin daimi olarak arazi vergisinden muaf tutulması Devlet malına tanınan bir imtiyaz olup, 5737 sayılı Kanun'un 77'nci maddesi hükmü ile bu imtiyazdan mazbut vakıflara ait taşınmazların da yararlandırılması söz konusu olmaktadır.

833. Vakıflar Kanunu'nun 2'nci maddesine göre, bu kanun mazbut, mülhak ve yeni vakıflar, cemaat ve esnaf vakıfları ile Vakıflar Genel Müdürlüğü'nü kapsamaktadır. Kanun'un 3'üncü maddesinde mazbut vakıf: *"Bu Kanun uyarınca Genel Müdürlükçe yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen vakıflar"* olarak tanımlanmıştır. Mazbut vakıflar, idaresi Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yapılan ve bir bütün halinde, tek tüzel kişiliğe sahip olan vakıflardır (Akdiş, 1986:3).

834. Esasında, Vakıflar Genel Müdürlüğü 5018 sayılı Kanun'a ekli (II) sayılı cetvele göre özel bütçeli idareler arasında yer almaktadır. Bu bağlamda sahip olduğu binalar daimi ve koşulsuz olarak emlak vergisinden muaftır. Kanun herhangi bir şüpheye yer bırakmamak adına 4/a maddesi metninde parantez içi ifade ile *Mazbut vakıfların da dâhil* olduğunu ayrıca ve açıkça

420 27.02.2008 tarihli ve 26800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

belirtmiştir. Zira mazbut vakıflar esas itibariyle birer kişilik olmakla birlikte, mazbut hale dönüşmüş olmaları sebebiyle Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından temsil edilmeleri bakımından ayrıca belirtilmeye değer görülmüştür.

835. Mazbut vakıflar dışındaki diğer vakıfların emlak vergisi muafiyetine ilişkin olarak, 4'üncü maddenin (m) fıkrasında da ayrıca bir hüküm yer almaktadır. Bu fıkra gereğince, mazbut vakıflar hiçbir şarta tabi olmaksızın muafiyet kapsamında iken, diğer vakıflar ancak belli şartlar çerçevesinde emlak vergisinden muaf olabilmektedirler. Bu konu, şarta bağlı olarak bina vergisi muafiyeti kapsamında ayrıca ele alınmaktadır.

c) İl Özel İdarelerine Ait Binalar

836. İl özel idaresi, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun[421] 3'üncü maddesinin (a) fıkrasında, "İl özel idaresi: İl halkının mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi" olarak tanımlanmakta ve yine aynı kanunda, il özel idaresinin kuruluşu, organları, yönetimi, görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usul ve esaslarını düzenlenmektir.

837. Ayrı bir tüzel kişilik, mali ve idari özerklik sahibi olması bakımından il özel idareleri devlet tüzel kişiliğinden ayrılmaktadır. Dolayısıyla sahip oldukları taşınmazlarının vergisel sorumluluk bağlamında ayrıca değerlendirilmesi gerekmiştir. Emlak Vergisi Kanunu da, bu nedenle, madde metninde il özel idarelerini ayrıca sayarak, bunlara ait binaların hiçbir şarta bağlı olmaksızın, hatta kiraya verilmiş, gelir getirici olsalar bile emlak vergisinden daimi olarak muaf olduklarını hükme bağlamıştır.

d) Belediyelere Ait Binalar

838. Belediye, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun[422] 3'üncü maddesinin (a) fıkrasında "Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi" olarak tanımlanmaktadır. belediyelerin kuruluşu, organları, yönetimi, görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usûl ve esasları bu kanunla düzenlenmiştir.

839. Büyükşehir belediye tanımlaması ise 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda[423] yer almaktadır. Büyükşehir belediyesi yönetiminin hukukî statüsünü düzenlemek, hizmetlerin plânlı, programlı, etkin, verimli ve uyum içinde yürütülmesini sağlamak amacı taşıyan bu kanunda, büyükşehir be-

421 04.03.2005 tarih ve 25745 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

422 13.07.2005 tarih ve 25874 Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

423 23.07.2004 tarih ve 25531 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lediyesi "En az üç ilçe veya ilk kademe belediyesini kapsayan, bu belediyeler arasında koordinasyonu sağlayan; kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan; idarî ve malî özerkliğe sahip ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisi" olarak tanımlanmaktadır.

840. Büyükşehir olsun ya da olmasın belediyelere ait bütün binalar, emlak vergisinden daimi olarak ve şarta bağlı olmaksızın muaftırlar.

e) Köy Tüzel Kişiliğine Ait Binalar

841. Köy tanımı, 442 sayılı Köy Kanunu'nda,[424] "nüfusu iki binden aşağı yurtlar" olarak yer almaktadır. Köy, mahalli idare (yerel yönetim) teşkilatının en küçük yerleşim birimidir. Köyler, tüzel kişiliğe sahiptir. Köyü, muhtar ve köy ihtiyar meclisi (azalar) idare eder. Yani köy tüzel kişiliğinin yasal temsilcisi muhtardır.

842. Emlak vergisinden muafiyet kapsamında yer alan binalar, doğrudan köy tüzel kişiliğine ait olan binalardır. Bu tür binaların kanun gereğince daimi olarak muaf tutulmaları için hiçbir şart bulunmamakta, kiraya verilmiş olsalar bile muafiyet hükümleri uygulanmaktadır.

f) Kanunla Kurulan Üniversitelere Ait Binalar

843. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (a) fıkrasında yer alan kanunla kurulan üniversite kavramı, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu[425] kapsamındaki üniversiteleri ifade etmekte olup, bütün yükseköğrenim kurumları bu kanun kapsamında yer almaktadır. Aynı Kanun'un 56'ıncı maddesinin (b) fıkrasında[426] "*Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar*" hükmü gereğince, Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan bu ifade, bütün üniversite ve ileri teknoloji enstitülerini kapsamaktadır.

844. Vakıflar tarafından kurulan üniversite ve meslek yüksek okulları da 2547 sayılı Kanun'a tabi olmaları bakımından kanunla kurulan üniversiteler kapsamındadırlar. Nitekim 2547 sayılı Kanun'un ek 7'nci maddesinde, "*Vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumları, bu Kanun'un 56'ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edeceği ve bunların Emlak Vergisinden muaf tutulacağı"* belirtilmiştir. Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu Kanun'un 56'ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade eder-

---

424 07.04.1924 tarih ve 68 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

425 06.11.1981 tarih ve 17506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

426 03.04.1991 tarih ve 3708 sayılı Kanun'un 3 maddesi ile değişen madde

ler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar. Dolayısıyla, hem *Üniversite* ve *İleri Teknoloji Enstitüleri* hem de *Vakıf Üniversitelerinin* vergi muafiyeti 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'ndaki düzenlemeye dayanmaktadır.

g) Devlete Ait Binalar

845. Devlete ait binalar, kamu imkânlarına sahip ve kamu yetkilerini kullanan ve aynı zamanda en büyük kamu idaresi niteliğine sahip olan tüzel kişilik olarak tanımlanan devletin sahip olduğu taşınmazlardır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (a) fıkrasında yer alan devlet kavramı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini ve bu idarelerin tüzel kişiliğini oluşturan devlet tüzel kişiliğini ifade etmektedir. Devletin sahip olduğu binalar daimi emlak vergisi muafiyeti kapsamında yer almaktadır.

846. Maddede yer alan devlete ait binalar kavramı ile genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin edindiği binalar ifade edilmekte olup bu binalar, Hazine adına tapu sicilinde tescil olunan ve Hazine adına Maliye Bakanlığı tarafından yönetilen binalardır.[427] 5018 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, "Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir" hükmüne yer verilmiş ve bu Kanun'a ekli "I Sayılı Cetvel"de genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri sıralanmıştır.[428]

847. Genel bütçe kapsamı dışındaki kamu kurumlarına ait binalar, bu kurumların kuruluş kanunlarında, *devlet malı sayılacaklarına* ilişkin hüküm bulunsa bile, bu tür kurumların taşınmazlarının devlet malı sayılması hususu, ceza

---

427 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 45'inci maddesi ile Devlet tüzel kişiliğine ait taşınmazların Maliye Bakanlığı tarafından yönetileceği, tapuda hazine adına kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

428 1)Türkiye Büyük Millet Meclisi, 2)Cumhurbaşkanlığı, 3)Başbakanlık, 4)Anayasa Mahkemesi, 5) Yargıtay, 6)Danıştay, 7)Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu, 8)Sayıştay, 9)Adalet Bakanlığı, 10) Millî Savunma Bakanlığı, 11)İçişleri Bakanlığı, 12)Dışişleri Bakanlığı, 13)Maliye Bakanlığı, 14) Millî Eğitim Bakanlığı, 16)Sağlık Bakanlığı, 17)Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, 19)Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 21)Enerji ve Tabiî Kaynaklar Bakanlığı, 22)Kültür ve Turizm Bakanlığı, 24)Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı, 25)Avrupa Birliği Bakanlığı, 26)Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 27)Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, 28)Ekonomi Bakanlığı, 29)Gençlik ve Spor Bakanlığı, 30)Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, 31)Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 32)Kalkınma Bakanlığı, 33)Orman ve Su İşleri Bakanlığı, 34)Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, 35)Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, 36)Jandarma Genel Komutanlığı, 37)Sahil Güvenlik Komutanlığı, 38)Emniyet Genel Müdürlüğü, 39)Diyanet İşleri Başkanlığı, 40)Hazine Müsteşarlığı, 42)Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı, 43)Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, 44)Devlet Personel Başkanlığı, 45)Türkiye İstatistik Kurumu, 46)Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı, 47)Gelir İdaresi Başkanlığı, 49)Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, 50)Meteoroloji Genel Müdürlüğü, 52)Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü, 53)Türkiye Halk Sağlığı Kurumu, 54)Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu.

kovuşturması bakımından yani devlet mallarına karşı suç işleyenler gibi cezalandırma yapılması ve bu kurumların mallarının daha özenli korunması amacına yönelik hükümler olması dolayısıyla, emlak vergisinden daimi muafiyeti düzenleyen hüküm kapsamına girmezler (Mert vd,1986:130). Bununla birlikte, kuruluş kanunlarında, vergi muafiyetine ilişkin hüküm bulunması halinde söz konusu hükmün emlak vergisini kapsayıp kapsamadığı hususunda değerlendirme yapılmasını gerektirecektir.

2.1.1.1.1.2. Su, Elektrik, Havagazı, Mezbaha Ve Soğuk Hava İşletme Binaları; Yolcu Taşıma İşletme Binaları ve Kapalı Durak Yerleri

848. Kanun'un 4'üncü maddesinin (b) fıkrasına göre;[429] İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseselere ait; aa) Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları; bb) Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri; herhangi bir şart (kiraya verilmeme şartı dahil) aranmaksızın bina vergisinden daimi olarak muaftırlar.

849. Madde metninde yer alan il özel idaresi, belediye ve köyler aynı zamanda mahalli idareler (yerel yönetim) olarak adlandırılmakta ve bu adlandırmanın yapıldığı 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nun[430] 3'üncü maddesinde mahallî idare birliği; "b*irden fazla mahallî idarenin, yürütmekle görevli oldukları hizmetlerden bazılarını birlikte görmek üzere kendi aralarında kurdukları kamu tüzel kişisi*" olarak tanımlanmaktadır.

850. Kanun'un 4'üncü maddesinin (b) fıkrasında hem mahalli idareler ve mahalli idare birliklerine hem de bunların bağlı kuruluşlarına ait olan *Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları ile Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri* emlak vergisinden daimi olarak ve hiçbir şarta bağlı olmaksızın muafiyet kapsamında sayılmaktadır.

851. 4'üncü maddenin (b) fıkrası, esasında, (a) fıkrasında yer alan; il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine ait binaların muafiyetlerine ilişkin düzenlemeyle paralellik taşımaktadır. Bununla birlikte bu fıkra hükmü ile bazı binalar ayrıca sayılmış ve esasen bina vergisinden muaf olan mahalli idarelerin teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseselere bir takım binalarında vergiden muaf olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla mahalli idare birlikleri ile mahalli idarelere bağlı kurumların yalnızca bu fıkra hükmünde sayılan binaları vergiden muaf olacak diğer binaları ise vergiye tabi olacaktır.[431]

---

429 17.07.1972 tarih ve 1610 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile değişik.

430 11.06.2005 tarih ve 25842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

431 **Danıştay 9. Dairesi**'nin, 22.01.1997 tarih ve E:1995/3346, K:1997/245 sayılı kararında; *İ.E.T.T. işletmesine ait personel lojman binalarının 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4/b maddesinin (a) bendindeki muafiyet kapsamında olmadığı,* belirtilmiştir.

2.1.1.1.1.3. Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirmek Amacıyla Kurulmuş Vakıflara Ait Binalar

852. Kanun'un 4'üncü maddesinin (s) fıkrasına göre;[432] *Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar* daimi olarak muafiyet kapsamındadırlar. Türk Silahlı Kuvvetleri'ni güçlendirmek amacıyla kurulan vakıflara ait binalar kiraya verilseler bile bina vergisinden daimi olarak muaftırlar.

853. Türk silahlı kuvvetlerinin kara, deniz ve hava kuvvetlerini güçlendirmek için kurulmuş vakıfları bulunmaktadır. Mülkiyeti bu vakıflara ait olmak şartıyla hangi amaçla kullanıldıklarına bakılmaksızın binalar emlak vergisinden daimi olarak muaf olacaklardır. Fıkra metninde açıkça ifade edildiği üzere, bu tür binaların bu vakıflara aidiyeti yeterli olup, ayrıca vakıf senedindeki vakıf amacıyla örtüşen gayelere tahsis edilmiş olması da aranmayacaktır.

2.1.1.1.1.4. Bankaların İflas İdarelerine Ait Binalar

854. Kanun'un 4'üncü maddesinin (y) fıkrasına göre;[433] 18.06.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu[434] hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait binalar herhangi bir şarta bağlı olmaksızın emlak vergisinden daimi olarak muaftırlar.[435]

---

432 16.10.1981 tarih ve 2536 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile değişik.

433 12.12.2003 tarih ve 5020 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi ile değişik.

434 Bu kanun, 01.11.2005 tarih ve 25983 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile yürürlükten kaldırılmış olup bu kanunun 169. maddesine göre; diğer kanunlarla 4389 sayılı Bankalar Kanunu'na yapılan atıflar bu Kanun'un ilgili maddelerine yapılmış sayılır.

435 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 17.07.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6662- sayılı **özelge**sinde konu ile ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir: *Emlak Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesine 26.12.2003 tarihinde yürürlüğe giren 5020 sayılı Kanun'un 9 uncu maddesiyle eklenen (ı) fıkrasında, 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait arazi ve arsaların daimi olarak emlak vergisinden muaf tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca, belirtilen kurumlara ait arazi ve arsaların 2004 yılından itibaren emlak vergisinden muaf tutulması gerekmektedir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 ve 14 üncü maddelerinde daimi muaflıklar, 5 ve 15 inci maddelerinde de geçici muaflıklar düzenlenmiş olup, bu maddelerde Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna ait gayrimenkullerin emlak vergisinden muaf tutulacağına dair bir hüküm yer almamaktadır. 4389 sayılı Kanun'un 15 inci maddesinin (3) numaralı bendi ile fonun her türlü vergi, resim ve harçtan*

855. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF), 5411 sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuat ile verilen yetkiler çerçevesinde tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunması amacı ile kurulmuştur. Mevduatın ve katılım fonlarının sigorta edilmesi, Fon bankalarının yönetilmesi, mali bünyelerinin güçlendirilmesi, yeniden yapılandırılması, devri, birleştirilmesi, satışı, tasfiyesi, Fon alacaklarının takip ve tahsili işlemlerinin yürütülmesi ve sonuçlandırılması, Fon varlık ve kaynaklarının idare edilmesi ve Kanunla verilen diğer görevlerin ifası için kurulmuş olup kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluştur.

856. 5411 sayılı Kanun bankaların Fona devrini belirli koşullara tabi tutmuştur. Şöyle ki, Kanun'un 71'inci maddesinde, 5 bent halinde sayılan koşullardan herhangi birinin veya birkaçının varlığı durumunda Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun, en az beş üyesinin aynı yöndeki oyuyla alınan kararla bankanın faaliyet iznini kaldırmaya ya da kredi kuruluşunun temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimini, zararın mevcut ortakların sermayesinden indirilmesi kaydıyla, kısmen veya tamamen devri, satışı veya birleştirilmesi amacıyla Fon'a devretmeye yetkili olacağı öngörülmüştür.

857. Öte yandan 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun 111'inci maddesinde; Fonun mallarının devlet malı hükmünde olduğu hüküm altına alınmış, aynı Kanun'un 140'ıncı maddesinde de *"Fon her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır."* hükmüne yer verilmiştir. Buna göre TMSF'ye ait taşınmazlar emlak vergisinden daimi olarak muaf bulunmaktadırlar.

858. Bu tür taşınmazlarda, önceki malikin emlak vergisi mükellefiyetinin, Emlak Vergisi Kanunu'nda bina vergisinin mükellefi olarak malik ve intifa hakkı sahibini esas alması nedeniyle, TMSF'nin binanın maliki sıfatını kazandığı tarih itibariyle sona ermesi gerekmektedir.[436]

2.1.1.1.2. Arazi Vergisinden Şarta Bağlı Olmaksızın Daimi Muaf Olan Arazi ve Arsalar

859. Arsa ve arazilere ilişkin daimi muafiyet hükümleri; Emlak Vergisi Kanunu'nun, arazi vergisi ile ilgili hükümlerinin yer aldığı 2'nci bölümünde, 14'üncü maddesinde yer almaktadır. Bu maddede on fıkra halinde daimi muafiyet kapsamında bulunan arsa ve araziler sıralanmıştır. Maddenin (a), (b), (f) ve (ı) fıkralarında tanımlanan arsa ve araziler hariç olmak üzere daimi muafiyet uygulanması bu tür arsa ve arazilerin kiraya verilmemiş olması şartına bağlanmıştır. Ancak, 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları

---

muaflığı öngörüldüğünden, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun faaliyetleri nedeniyle edindiği bina, arsa ve arazilerden dolayı ödemesi gereken 2003 yılı emlak vergisinden muaf tutulması gerekmektedir.

436 Gaziantep **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 18.11.2008 tarih ve 465 sayılı **özelge**si

Hakkında Kanun[437] kapsamında yapılan işletme hakkı devirleri bu kiraya verilmeme olarak tanımlanan şart kapsamından hariç tutulmuştur. Yani, 4046 sayılı Kanun kapsamında yapılan işletme hakkı devirleri, emlak vergisi muafiyeti açısından kiraya verilme olarak sayılmayarak, bu durumdaki binalar daimi muafiyetten yararlanacaklardır.

860. 14'üncü maddedeki düzenlemelerde, bazı fıkralarda "arazi" ifadesi bazı fıkralarda "arazi ve arsalar" ifadesi yer almaktadır. "Arazi ve arsalar" ifadesinin yer verildiği durumlarda hem arazilerin hem de arsaların muafiyet kapsamında olduğu açıktır. Ancak, yalnızca "arazi" kavramına yer verilen fıkralardaki hükümlerin "arsalar"ı da kapsayıp kapsamadığı konusunda tereddüt yaşanabilmektedir. Bu hususta, Emlak Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde yer alan: *"Aksine hüküm olmadıkça bu kanunun diğer maddelerinde yer alan arazi tabiri arsaları da kapsar"* hükmü gereğince söz konusu arazi kavramı arsaları da kapsayacak şekilde anlaşılması gerektiği ve bütün fıkralarda yer alan muafiyetlerin hem arsalar ve hem de araziler için öngörülmüş olduğu kabul edilmelidir. Ayrıca, 14'üncü maddesinin giriş fıkrasında yer alan, "*aşağıda yazılı arazi ... arazi vergisinden daimi olarak muaftır*" ifadesinde yanlızca "arazi" kavramını kullanıp "arsa" kavramının kullanılmamış olmasına karşın, madde devamında yer alan fıkraların bazılarında arazi kavramının yanı sıra arsa kavramının da kullanılmış olması da, yalnızca arazi kavramının yer verildiği muafiyet hükümlerinin aynı zamanda arsalar için de uygulanması gerektiğini göstermektedir.

860.1. Maddenin (a), (b), (f) ve (ı) fıkralarında yer alan arsa ve araziler için ise kiraya verilmeme şartı da aranmaksızın daimi muafiyet kapsamında olduğu hükme bağlanmıştır.

14'üncü maddenin;

(a) fıkrasında; özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait araziler (ve arsalar),

(b) fıkrasında; il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen: aa) Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait arazi (ve arsalar); bb) Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmelerine ait arazi (ve arsalar),

(f) fıkrasında;[438] Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar,

---

437 27.11.1994 tarih ve 22124 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

438 16.10.1981 tarih ve 2536 sayılı Kanun'un 2'inci maddesi ile eklenmiştir.

(ı) fıkrasında;[439] 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait arazi ve arsalar,

daimi muafiyet kapsamında sayılmaktadır.

861. Söz konusu fıkralarda yer alan araziler (ve arsalar), Kanun'un 4'üncü maddesinde hiçbir şarta bağlı olmaksızın daimi muafiyet kapsamında sayılan binalarla aynı nitelikteki arsa ve arazilerdir. Bu nedenle şarta bağlı olmaksızın daimi muafiyet kapsamında olan binalarla ilgili açıklamalar aynen arsa ve araziler içinde geçerlidir.

861.1. Ancak, 4'üncü madde fıkralarındaki ifadeler ile 14'üncü madde fıkralar arasında ayrıntı oluşturabilecek ifade farklılıkları bulunduğundan bu ifade farklılıklarının yer aldığı bölümlere ilişkin açıklamalarda bulunmak yerinde olacaktır.

2.1.1.1.2.1. Kamuya Ait Araziler

862. Kanun'un 14'üncü maddesinin (a) fıkrasına göre; Özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait araziler; arazi vergisinden herhangi bir şart (kiraya verilmeme şartı dahil) aranmaksızın daimi olarak muaftırlar. Bu konudaki düzenleme bina vergisindeki daimi muafiyeti düzenleyen 4'üncü maddenin (a) fıkrası ile aynı olmakla beraber, 14'üncü maddenin (a) fıkrasında, 4'üncü maddenin (a) fıkrasında "(Mazbut vakıflar dahil)" şeklinde yer alan düzenleme bulunmadığından mazbut vakıflara ait arsa ve arazilerin arazi vergisi daimi muafiyetinden yararlanıp yararlanamayacakları hususu üzerinde ayrıca durulması yerinde olacaktır. Bununla birlikte kanunun 4'üncü maddesinin (a) fıkrasıyla düzenlenen bina vergisinden daimi muafiyete ilişkin olarak yukarıda yapılan açıklamalar araziler için de geçerlidir.

863. 14'ücü maddenin (a) fıkrasında, 4'üncü maddenin (a) fıkrasında parantez içinde yer verilen *"mazbut vakıflar dahil"* ifadesi yer almamaktadır. Dolayısıyla, mazbut vakıflara ait arsa ve arazilerin arazi vergisinden kiraya verilmemiş olmak şartıyla daimi muaf olup olmadıkları konusu ortaya çıkmaktadır.

864. Mazbut vakıflara ait binalara ilişkin 4/a maddesinde parantez içi ifade ile yer verilmiş iken, arazi ve arsalarla ilgili 14/a maddesinde bu ifadeye yer verilmemiş olması mazbut vakıflara ait arsa ve araziler için daimi muafiyet uygulanmasını ortadan kaldırmayacaktır.

---

439 12.12.2003 tarih ve 5020 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile eklenmiştir.

865. Mazbut vakıflara ait arsa ve araziler, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 77'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan, "Genel Müdürlüğe ve mazbut vakıflara ait taşınmazlar Devlet malı imtiyazından yararlanır, haczedilemez, rehnedilemezler. Tüm iş ve işlemleri, her türlü vergi, resim, harç ve katılım payından istisnadır" hükmü gereğince, emlak vergi muafiyeti kapsamındadırlar. Zira, söz konusu madde metnine göre, Devlete ait arazinin daimi olarak arazi vergisinden muaf tutulması Devlet malına tanınan bir imtiyaz olup, 5737 sayılı Kanun'un 77'nci maddesi hükmü ile bu imtiyazdan mazbut vakıflara ait taşınmazların da yararlandırılması söz konusu olmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun arazi vergisi ile ilgili daimi muafiyetleri düzenleyen 14'üncü maddesinin (a) fıkrasında, Devlete ait arazinin daimi olarak arazi vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir[440]. Yukarıda yer alan yasal açıklama çerçevesinde, vergiye tabi iken 5737 sayılı Kanun'un 27.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 77'inci maddesi hükmü ile muaflık şartlarını kazanan mazbut vakıflara ait arazinin 2008 yılından itibaren daimi olarak emlak (arazi) vergisinden muaf tutulması gerekmektedir.[441] Bu konudaki Danıştay tarafından da, "Mazbut vakıflara ait arazi emlak vergisinden sürekli olarak muaftır" kararı verilmiştir.[442]

2.1.1.1.2.2. Su, Elektrik, Havagazı, Mezbaha ve Soğuk Hava ile Yolcu Taşıma İşletmelerine Ait Araziler

866. 14'üncü maddenin (b) fıkrasında; İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen:

a) Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait araziler ile

b) Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmelerine ait arazilerin,

arazi vergisinden herhangi bir şart (kiraya verilmeme şartı dahil) aranmaksızın daimi olarak muaf oldukları düzenlenmiştir.

867. Bu konuda Kanun'un 4'üncü maddesinin (b) fıkrasıyla düzenlenen bina vergisinden daimi muafiyete ilişkin olarak yapılan açıklamalar araziler için de geçerlidir.

---

440 Bununla birlikte söz konusu arazi üzerine üst hakkı tesis edilmek suretiyle bina yapılmışsa; bina sahibi tarafından bu bina için arsa vergi değerinin dahil olmayacağı bina vergisi değeri üzerinden vergi ödenecektir. Nitekim İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.04.201 tarih ve 45 sayılı **özelge**sinde şu açıklama yapılmıştır: *Mülkiyeti Hazineye ait olan arsa üzerinde şirketin lehine 49 yıllığına üst hakkı tesis edildiği belirtilerek bu arsa üzerinde yapılacak binaya ilişkin emlak vergisi bildiriminde bulunulması gerekmektedir. Binanın vergi değerinin hesabında arsa payı değeri dikkate alınmayacaktır.*

441 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 30.06.2008 tarih ve 65421 sayılı **özelge**si.

442 **Danıştay 9. Dairesi**'nin, 16.03.1977 tarih ve E:1975/2016, K:1977/974 sayılı kararı.

2.1.1.1.2.3. Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirmek Amacıyla Kurulmuş Vakıflara Ait Arazi Ve Arsalar

868. 14'üncü maddenin (f) fıkrasında; *Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsaları*n arazi vergisinden herhangi bir şart (kiraya verilmeme şartı dahil) aranmaksızın daimi olarak muaf oldukları düzenlenmiştir. Bu konuda Kanun'un 4. maddesinin (s) fıkrasıyla düzenlenen bina vergisinden daimi muafiyete ilişkin olarak yapılan açıklamalar araziler için de geçerlidir.

2.1.1.1.2.4. Bankaların İflas İdarelerine Ait Arazi ve Arsaları

869. Kanun'un 4'üncü maddesinin (ı) fıkrasına göre; 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait arazi ve arsalar herhangi bir şart aranmaksızın emlak vergisinden daimi olarak muaftırlar.

870. Öte yandan 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun 111'inci maddesinde; Fonun mallarının devlet malı hükmünde olduğu hüküm altına alınmış, aynı kanunun140'ıncı maddesinde de "Fon her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna ait taşınmazlar emlak vergisinden daimi olarak muaf bulunmaktadırlar. Bu konuda Kanun'un 4'üncü maddesinin (y) fıkrasıyla düzenlenen bina vergisinden daimi muafiyete ilişkin olarak yapılan açıklamalar araziler için de geçerlidir.

2.1.1.2. Emlak Vergisinden Bazı Şartlara Bağlı Olarak Daimi Muaf Olan Yerler

871. Kanun'un 4'üncü maddesinin (a), (b), (s) ve (y) fıkraları dışında kalan diğer on sekiz fıkra ile, 14'üncü maddesinin (a), (b), (f) ve (ı) fıkraları dışındaki diğer altı fıkrada yer alan bina, arsa ve araziler kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden (bina ve arazi) daimi olarak muaftırlar. 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun kapsamında yapılan işletme hakkı devirleri bu kapsamda kira olarak sayılmamakta ve kiraya verilmeme şartı kapsamında değerlendirilmeyerek hariç tutulmaktadır.

2.1.1.2.1. Bina Vergisinden Bazı Şartlara Bağlı Olarak Daimi Muaf Olan Binalar

872. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde bina vergisinden daimi muafiyeti düzenlenirken, esasen muafiyet belirli şartlar dahilinde öngörülmüş, bu şartların aranmayacağı binalar ise ayrıca belirtilmiştir. Şarta bağlı olmayan muafiyet ilgili kısımda incelenmiştir, bu kısımdada bu haller

dışında olan ve belli şartlar dahilinde vergiden muaf tutulan binalar incelenecektir.

2.1.1.2.1.1. Köylere ve Köy Birliklerine Ait Bazı Binalar

873. 4'üncü maddenin (c) fıkrasına[443] göre; Köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları; kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden daimi olarak muaftırlar. Kiraya verilmeleri durumunda emlak vergisi muafiyeti de kalkacaktır.

874. Köyler, 442 sayılı Köy Kanunu'nda; Köy Birlikleri ise 5355 sayıl Mahallî İdare Birlikleri Kanunu'nda tanımlanmaktadır. Bu konuda şarta bağlı olmaksızın daimi muafiyetler kısmındaki açıklamalara bakılabilir.

875. Madde metnine göre; tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar Köylere ve köy birliklerine ait olmak ve kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden daimi olarak muaftırlar.

875.1. Hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odalarının ise kiraya verilmemek şartının yanı sıra, köylünün genel ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak için kullanılıyor ve işletiliyor olması gerekmektedir. Bu yerlerin örneğin sadece bir kısım köylünün ihtiyaçlarına tahsis edilmiş olması veya bu amaçla işletiliyor olması bile emlak vergisi muafiyetini ortadan kaldıracaktır.

875.2. Köylere ve köy birlikleri tüzel kişilerine ait hamam, çamaşırhane, değirmen ve köy odalarının muafiyetten yararlanabilmesi için kiraya verilmeme şartı ile köylünün umumî ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak gayesiyle işletilmesi şartını birlikte taşımaları öngörülmüştür. Aynı şekilde köy ve köy birliklerine ait olmamakla birlikte bu fıkrada sayılan yerlerin köylünün genel ve müşterek ihtiyaçlarının karşılanması için bedelsiz veya bedel karşılığında kullanılıyor olması bu binaların vergiden muaf olmalarını önler.

876. Bu fıkranın, 4'üncü maddenin (a) fıkrasında yer verilen konuların istisnasını kapsadığını söylemek yerinde olacaktır. Gerçekten, bu fıkrada sayılan binalardan tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcaların devamlı muaflıktan yararlanması için köy tüzel kişiliğine veya köy birliklerine ait olması kâfi görülmemiş ayrıca kiraya verilmemiş bulunması da şart kılınmıştır. Oysa (a) fıkrasında köy tüzelkişiliğine ait binaların herhangi bir şart olmaksızın daimi muafiyeti öngörülmüştür.

877. Köy iken daha sonra belediye haline dönüştürülen yerlerde, belediye teşkilatının kurulmasından sonra artık bu binalar belediyeye ait olacağından, bu binalar 4'üncü maddenin (a) fıkrası kapsamında emlak vergisinden şarta bağlı olmaksızın muaf olacaklardır.

---

443 17.07.1972 tarih ve 1610 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile değişik.

2.1.1.2.1.2. Ordu Evleri, Askeri Gazino ve Kantinler

878. 4'üncü maddenin (d) fıkrasında, *Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların müştemilatı*; kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulmuştur.

878.1. Bu tür yerlerin aynı zamanda devlet malı oldukları da düşünüldüğünde, 4'üncü maddenin (a) fıkrasına göre zaten hiçbir şarta bağlı olmaksızın emlak vergisinden daimi olarak muaf olacakları ortaya çıkmaktadır. Ancak bu fıkrada yer alan muafiyet, bu tür binaların devlet mülkiyetinde olmayanları için yer alan bir muafiyettir ve bunlar kiraya verilmemiş olmaları şartıyla, emlak vergisi daimi muafiyetinden yararlanacakları hükme bağlanmıştır. Bu muafiyet ayrıca bu binaların müştemilatını da kapsamaktadır.

2.1.1.2.1.3. Kamu Menfaatlerine Yararlı Derneklere Ait Binalar

879. 4'üncü maddenin (e) fıkrasına göre; Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla); emlak vergisinden daimi olarak muaftırlar. Bu tür binaların ayrıca kiraya verilmemiş olması da muafiyetten yararlanmaları için şarttır.

880. Emlak vergisinden daimi muafiyet için, derneğin, kamu yararına çalışan dernek olması gerekir.[444] Kamu yararına çalışan derneklere ilişkin düzenleme, 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun[445] 27'nci maddesi ile yapılmış olup uygulamaya ilişkin hususlar Dernekler Yönetmeliğinde[446] düzenlenmiştir. Dernekler Yönetmeliği'nin 48'inci maddesine göre, kamu yararına çalışan dernekler, Maliye Bakanlığı'nın ve varsa ilgili bakanlıkların görüşü üzerine, Bakanlığın teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla tespit edilir. Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilen bu dernekler Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır.[447]

881. Fıkra hükmüne göre bu derneklere ait binaların, bina vergisinden devamlı olarak muaf tutulabilmesi için, kiraya verilmemesi yanında, -parantez içi ifadede yer alan hükme göre- binanın Kurumlar Vergisine tâbi işletmelere ait olmaması veya bunlara tahsis edilmiş bulunmaması gerekmektedir.

---

444 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 17.03.1982 tarih ve E:1980/5852, K:1982/1530 sayılı kararı; *Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesindeki dernekler deyiminden, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş derneklerin kastedildiği* yönündedir.

445 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

446 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

447 Bakanlar Kurulunca kamu yararına çalıştıkları tespit olunan derneklerin listesine http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/content.php?content_id=405 adresinden ulaşılabilir (27.01.2012).

881.1. Kurumlar Vergisine tabi işletmeler, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun[448] 1'inci maddesinde; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ve iş ortaklıkları olarak sıralanmakta ve ayrıca maddenin (ç) bendinde *Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler* de kurumlar vergisine tabi işletmeler arasında sayılmaktadır. Bu kanuna göre, kamu menfaatlerine yararlı derneklerin kurumlar vergisine tabi işletmelerinin kazanç gayesi güdüp gütmemelerinin, tüzel kişiliği olup olmamalarının, bağımsız muhasebelerinin olup olmamasının veya kendilerine tahsis edilmiş bir sermayelerinin bulunup bulunmamasının kurumlar vergisi mükellefiyeti bakımından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

881.2. Emlak vergisinden daimi muafiyet bakımından, kamuya yararlı derneklerin kurumlar vergisine tabi olan işletmelerine ait olan veya bu işletmelerine tahsis edilen binalar kapsam dışındadır. Ancak, bu tür binaların muafiyetle ilgili diğer hükümlerde yer alan kıstaslara uygun olmaları halinde ilgili hüküm doğrultusunda muafiyet kapsamında bulanabilecekleri hususuna dikkat edilmelidir.

881.3. Ayrıca, kamuya yararlı derneklere bağlı işletmeler, kurumlar vergisi mevzuatına girmekle birlikte, kurumlar vergisi muaflığından yararlanıyor iseler, bu durumda söz konusu işletmelere tahsis edilen binalar da diğer şartların mevcut olması halinde bina vergisinden daimi olarak muaf olacaklardır (Mert vd.,1986:137).

882. Kısacası emlak vergisi muafiyeti yalnızca kamuya yararlı derneklerin mülkiyetinde bulunan, kiraya verilmemiş ve kurumlar vergisine tabi işletmelere tahsis edilmemiş olan binalara ilişkindir. Bu husus, konuyla ilgili özelgede[449] *"Kamu menfaatlerine yararlı derneklerden olan derneğe ait bina ve araziler, kiraya verilmemesi ve kurumlar vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartlarıyla bina ve arazi vergisinden daimi olarak muaf tutulması gerekmektedir"* şeklinde ifade edilmiştir.

2.1.1.2.1.4. Hastane, Yurt, Yetimhane, Kreş, Kütüphane Gibi Binalar

883. 4'üncü maddenin (f) bendine[450] göre: Kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri; emlak vergisinden muaftırlar.

---

448 10.06.1949 tarih ve 7229 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

449 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 18.01.2001 tarih ve 3580 sayılı **özelge**si.

450 17.07.1972 tarih ve 1610 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile değişik.

884. Fıkra hükmüne göre, bu binaların işletilmesinde kazanç gayesi güdülmemesi gerekmektedir.[451] Bu tür binaların kazanç gayesiyle işletilip işletilmedikleri, işletmelerin kuruluşlarına ilişkin belgelerinde belirlenen statüleri ile yıllık işletme sonuçları ve muhasebe kayıtlarından tespit edilir. İşletmenin kuruluş belgesinde kazanç gayesi güdülmediğinin açıkça belirtilmesi gerekir. Ayrıca işletme hesap sonuçlarından kazanç gayesi olmadığının açıkça anlaşılması gerekir.

885. Oysa sözü edilen işletmelerde gaye, esas itibariyle bir kazanç elde etmektir. Bu vasıfları dolayısıyla da işletme binalarının vergiye tâbi olması asıldır. Bununla beraber, bu işletmelerin de, (a) fıkrasında belirtilen kurumlara ait olanlara benzer şekilde kazanç sağlamak gayesi olmadan işletilmesi mümkündür. Bu durumun, mükellefin iddiasına dayanarak değil, kuruluş statüsüne ve birkaç yılı kapsayan işletme sonuçlarına göre tesbiti gerekir. Zaruri bazı masrafları karşılamak için cüz'î ücret alınmakla beraber sağlanan kazanç münhasıran işletmenin idame ve gelişme giderlerine harcanıyorsa kazanç gayesi olmadığı kabul edilerek bu işletme binasının muafiyet hükmünden yararlandırılması aksi halde mükellefiyetin devam ettirilmesi icap eder.

886. Ayrıca, 4'üncü maddenin ilk fıkrasına göre de, bu binaların kiraya verilmemiş olmaları da daimi muafiyetten yararlanmaları için şarttır.

887. Fıkra hükmünde, hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum gibi sağlık kuruluşları, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar gibi sosyal kuruluşlar sayılmakla birlikte, metnin sonunda "...ile benzerleri" ifadesine yer verilerek sayılan bu sağlık ve sosyal kuruluşlarının yanı sıra benzeri binalar da emlak vergisinden kiraya verilmemek şartıyla muaftırlar. Benzeri binaların da kazanç gayesi ile işletilmiyor olmaları da şarttır.

888. Korunmaya muhtaç çocukları koruma birlikleri tarafından kurulan yurtlar, teşhis ve ayırma binaları ile iş yerlerinin muaflıktan yararlandırılabilmesi için kiraya verilmemiş olması yeterli görüldüğünden başka şart aranması söz konusu değildir.

889. Konuyla ilgili özelgelerde; "1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (f) fıkrasında, kiraya verilmemek ve kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen öğrenci yurtlarının daimi olarak emlak (bina) vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmış olduğu,"[452] "öğrenci yurdu olarak işletilen

---

451 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 14.11.1995 tarih ve E:1995/103, K:1995/2989 sayılı kararı; *kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen öğrenci yurdunun emlak vergisinden muaf olduğu*, yönündedir.

452 Maliye Bakanlığının, 20.03.2009 tarih ve 31517 sayılı **özelge**si.

binada öğrencilere kazanç gayesi olmadan hizmet verilmesi halinde bu binanın 1319 sayılı Kanun'un 4/f maddesi hükmü gereğince daimi olarak emlak vergisinden muaf tutulmasının mümkün olduğu, ancak, kazanç gayesi güdülmesi ya da kiraya verilmesi halinde anılan muafiyetin uygulanmasına imkan bulunmadığı,"[453] "öğrenci yurdunun, 1319 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesinin birinci fıkrası ve bu fıkranın (f) bendi uyarınca, kiraya verilmemesi ve kazanç gayesi olmaması şartıyla daimi olarak emlak vergisinden muaf tutulması gerektiği,"[454] "1319 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesinin (f) fıkrası uyarınca kazanç gayesi olmamak ve kiraya verilmemek şartıyla işletilen, hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerlerinin bina vergisinden daimi olarak muaf bulunduğu,"[455] hususları belirtilmiştir.

2.1.1.2.1.5. İbadethaneler

890. 4'üncü maddenin (g) bendine göre; *Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müştemilatı* kiraya verilmemek şartı ile bina vergisinden daimi olarak muaftır[456]. Fıkra metninde yer aldığı üzere, ibadethane ve müştemilatlarının, muafiyet için umuma açık olması ve dini hizmetlerin ifasına tahsis edilmiş olması gerekir. Umuma açık olmayan ibadethaneler bu kapsamda değillerdir.

891. İbadethanelerin yanı sıra, ibadethanelerin kullanış amacını tamamlayan şadırvan, tabutluk, eşyaların muhafaza edildiği depolar, tuvaletler gibi müştemilatlar da ibadethanelerle birlikte emlak bina vergisinden muaftırlar. Dini hizmetlerin ifası için kullanılmayan görevlilerin kaldıkları yerler ibadethane ve müştemilatı sayılmadığından muafiyet kapsamında değillerdir.

892. Kuran kurslarının da, dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık ibadethane kapsamına girmediği ve dolayısıyla bu fıkra kapsamında daimi muafiyet hükümlerinden yararlanamayacağına yönelik Danıştay kararı mevcuttur.[457] Bununla birlikte kuran kursu binası kamuya ait ve şarta bağlı olmaksızın vergiden muaf bir bina ise kanunun 4'üncü maddesinin (a) fıkrası gereğince daimi muaf olacaktır. Aynı şekilde Kur'an kursu bir caminin

---

453 Balıkesir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 26.07.2010 tarih ve 17 sayılı **özelge**si.

454 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 25.03.2010 tarih ve 15 sayılı **özelge**si.

455 Ankara **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 23.03.2010 tarih ve 233 sayılı **özelge**si.

456 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 17.03.1982 tarih ve E:1981/2, K:1982/1535sayılı kararı; *kilise binasının emlak vergisinden muaf olacağı* yönündedir.

457 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 27.10.1976 tarih ve E:1974/3029, K:1976/2752 sayılı kararında; *Kur'an Kursu binasına Emlak vergisi muafiyeti tanınmaz*, açıklamasına yer verilmştir.

müştemilatı ise vergiden, kiraya verilmemek şartıyla muaftır. Nitekim bu hususla ilgili olarak bir özelgede[458] *"vakfa ait kuran kursu binasının cami müştemilatı olması halinde, bu binanın kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulması gerektiği"* belirtilmiştir.

2.1.1.2.1.6. Zirai İstihsalde Kullanılan Binalar

893. 4'üncü maddenin (h) bendine göre; Zirai istihsalde kullanılmak şartıyla makine ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler (seralar) ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakaları, emlak vergisinden daimi muaftırlar. Ancak, muafiyetten yararlanabilmek için bu binaların zirai istihsalde kullanması ve kiraya verilmemesi gerekmektedir.

894. Fıkra ile getirilen hüküm, binaların niteliğine ilişkin olup, mülkiyet sahibinin çiftçi olup olmaması önemli değildir. Söz konusu binaların zirai istihsalde kullanılıyor olması, kiraya verilmemesi şartıyla, bu fıkra hükmünce daimi muafiyet kapsamında olması için yeterlidir. Bir başka ifadeyle, fıkra hükmünden de anlaşılacağı üzere, muaflıktan yararlanmak için mükellefin ziraat erbabı olması değil, binanın sayılan amaçlara tahsis edilmiş bulunması ve kiraya verilmemiş olması gerekmektedir.

895. Öte yandan fıkra hükmü sınırlama öngörmediğinden, zirai üretimde kullanılan benzeri binaların da aynı şartlarda muaflıktan yararlandırılması mümkündür. Zira fıkrada, *"...ve benzeri binalar..."* ifadesi kullanılmak suretiyle hükmün kapsamı geniş tutulmuştur. Bu tür zirai üretim binalarının yanı sıra, işçi ve bekçi binaları da fıkra kapsamında daimi muafiyetten yararlanmaktadır. İşçi ve bekçi binalarının kiraya verilmemiş olması muafiyet için şarttır. İşçi ve bekçilerin bu bina ve barakalarda kira ile oturmaları halinde de muafiyet hükümleri uygulanamayacaktır.

896. Zirai üretim amacı dışında kullanılan, örneğin, büro, yazıhane, dükkân gibi binalar, maddede yer alan binalar ve benzerlerinden olmadığı için, bu fıkra kapsamında daimi muafiyetten yararlanmaları mümkün değildir. Danıştay kararları da, *Yükümlünün tarımsal üretimde kullandığı sabit olan yerin emlak vergisinden muaf olması gerektiği, büro binasının ise yasa kapsamına girmediğinden vergiden muaf olamayacağı* yönündedir.[459]

---

458 Sakarya **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.03.2011 tarih ve 3 sayılı **özelge**si.

459 Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 31.05.1982 tarih ve E:1982/3137, K:1981/841 sayılı kararında; *Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş.nin tarımsal üretimde kullanılan ambar, hangar, garaj ve kantar binalarının zirai istihsalde kullanılan gübre, pancar tohumu, ilaç, alet vasıtalarının konulmasına mahsus yerler olduğu anlaşıldığından, bu binaların muafiyetten yararlanması için zirai istihsalde kullanılma şartı yeterli olup, 1977-1978-1979 yılları için anbar, hangar, garaj ve kantar binaları için muafiyetten yararlanmama yolunda verilen dava konusu Temyiz Komisyonu kararında*

897. Fıkra metninde yer alan bu binaları çevreleyen ve kullanış tarzı itibariyle bu binalarla bütünlük teşkil eden avlu, bahçe ve sair arsa ve araziler, bütünleyici parça niteliğinde olacağından ve bütünleyici parçaların da emlak vergisi bakımından bina ile birlikte değerlendirileceğinden, bunların da binalarla birlikte muafiyet kapsamında olacağı; ancak bütünleyici parça sayılmayanların muafiyet kapsamı dışında değerlendirilmesi gerektiği hususuna dikkat edilmelidir.

898. Fıkrada geçen "zirai istihsal" kavramı ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Zirai Kazanç" başlıklı ikinci bölümünde yer alan 52'nci maddesinde açıklanmaktadır.[460]

899. 4'üncü maddenin, bu fıkra ile ilgili de hüküm getiren (i) fıkrasına göre, bu tür zirai istihsalde kullanılan binaların bir kısmının ikamete ve bir kısmının da mezkûr yazılı maksatlara tahsis edilmiş bulunduğu takdirde vergi, yalnız ikamete tahsis olunan kısım için uygulanacaktır. Örneğin, alt katı ahır olarak kullanılan bir binanın üst katının konut olarak kullanılması durumunda, yalnızca konut olarak kullanılan üst kat emlak vergisine tabi olacak, ahır

---

kanuna uyarlık bulunmadığından bozulmasına, bu binalara ilişkin tarhiyatın resen nihai olarak terkinine, büro binası, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4/h maddesinde sayılan binalar kapsamında olmadığından, davanın bu hususa ilişkin kısmının reddine, karar verilmiştir.

460 Gelir Vergisi Kanunu'nun 52'nci maddesi şöyledir: *Zirai faaliyetten doğan kazanç, zirai kazançtır./Zirai faaliyeti arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollariyle veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder./Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez./Aşım yaptırmak maksadiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır./Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadiyle ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüzünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sinai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır./Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartiyle dükkan ve mağaza sayılmaz./Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan Maddelere de mahsul denir./Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir./Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır.*

olarak kullanılan alt kat ise bu fıkra hükmü gereğince daimi olarak emlak vergisinden muaf tutulacaktır.

900. Zirai faaliyete hayvan yetiştiriciliği de dahildir.[461] Bu kapsamda hayvan yetiştiriciliği için kullanılan taşınmaz arazi ise arazi vergisine konu olmaktayken, bu kapsamda kullanılan binaların kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden muaf olduğunu da belirtmek gereklidir. Bu konuda, Türkiye Jokey Kulübü'nün hipodromlarında yarışlara katılan atların barındığı ahırlarının, makine alet depolarının, zahire ambarlarının, samanlıklarının, işçi ve bekçi bina ve kulübelerinin, emlak vergisinden muaf tutulmasının mümkün olup olmadığı akla gelebilir. Çiftçilere ait yarış atlarının yetiştirilmesine münhasır olan ahırlar, zirai istihsalde kullanılmış sayılırlar. Hipodromlarda, yarışlara katılan atların barınması için kullanılan ahırların ise, zirai istihsalde kullanılmış sayılmaması gerekmekte olduğundan bu binaların bina vergisine tabi olması gerekmektedir (Güreş, 2008:61).

901. Muafiyet kapsamında sayılan kullanım amacının tespitinin ilgili belediye tarafından yoklama yolu ile tespit edilerek değerlendirme yapılması yerinde olacaktır. Bu konuda özelgelerde bu konu açıkça yer almaktadır;

901.1. Örneğin, bir özelgede,[462] "Belediye sınırları içerisindeki bahse konu kümeslerin zirai istihsalde kullanılmaları ve kiraya verilmemeleri şartıyla, 1319 sayılı Kanun'un 4/(h) bendine göre emlak vergisinden muaf tutulması, ancak aynı arazi üzerinde ödevliye tahsisli ikamet amaçlı olarak kullanılan bina bulunması durumunda ise bu binanın emlak vergisine tabi tutulacağı tabiidir" ifadeleri yer almaktadır.

901.2. Konuyla ilgili bir başka özelgede,[463] "Kümesler ve mütemmimlerinin zirai istihsalde kullanılmaları ve kiraya verilmemeleri şartıyla 1319 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesinin (h) fıkrasına göre emlak vergisinden muaf tutulmaları gerekmektedir. Ancak söz konusu binaların bir kısmının ikamet amaçlı olarak kullanılması halinde ikamet amacıyla kullanılan kısımlar emlak (bina) vergisine tabi tutulacaktır." ifadesi yer almıştır.

2.1.1.2.1.7. Su Ürünleri İstihsalinde Kullanılan Binalar

902. 4'üncü maddenin (i) fıkrasına göre; Su ürünleri müstahsillerinin istihsalde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları; kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden daimi olarak muaftırlar.

---

461 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.01.1997 tarih ve E:1995/3264, K:1997/247 sayılı kararı; *hayvan yetiştiriciliği zirai faaliyet kapsamında olduğundan at yetiştiriciliği faaliyetinde kullanılan taşınmazın arazi olarak vergilendirilmesi gerektiği,* yönündedir.

462 İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 26.02.2009 tarih ve 553 sayılı **özelge**si.

463 Kocaeli **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 29.07.2010 tarih ve 41 sayılı **özelge**si.

903. Bu fıkra ile zirai faaliyetin bir diğer şekli olan su ürünleri üretiminde kullanılan binaların vergi muaflığı düzenlenmiştir. Nitekim bu tür faaliyetlerden elde edilen kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 52'nci maddesinde öngörülen zirai kazanç kapsamındadır.

904. Su ürünleri faaliyeti ile uğraşanların, bu işlerinde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, deniz ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları kiraya verilmemiş olmak şartıyla bina vergisi muafiyetinden yararlanacaktır.

905. Bu tür faaliyette kullanılan binaların bir kısmının ikamete ve bir kısmının da öngörülen maksatlara tahsis edilmiş bulunduğu takdirde vergi, yalnız ikamete tahsis olunan kısım için uygulanacaktır. Bu hükme göre, sözü edilen binaların kısmen de ikamete tahsis edilmesi halinde ikamete tahsis edilen kısım vergiye tabi olacaktır. Örneğin, üç katlı bir binanın birinci katı ağ ve alet deposu, ikinci katı işçilerin kaldığı yer, üçüncü katı da balıkçının kendi evi olarak kullanılıyor ise, birinci kat bu fıkraya göre daimi muaftır, ikinci kat, işçiler burada kira vermeden oturuyor iseler daimi muaftır, üçüncü kat ise emlak vergisine tabidir.

2.1.1.2.1.8. Umuma Tahsis Edilen Ulaşım Binaları, Hava, Deniz ve Demiryolları Bina Ve Tesisleri

906. 4'üncü maddenin (j) fırkasına[464] göre: *Umuma tahsis edilen ulaşım binaları, hava deniz ve demiryolları bina ve tesisleri* emlak vergisinden kiraya verilmemek şartıyla daimi olarak muaf tutulmuştur. Bu yerlerin umuma tahsis edlip edilmediği konusunu belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'ndadır.

907. Bu fıkrada muaf olduğu belirtilen bina ve tesisler şunlardır.

- Rıhtım, iskele, dalgakıran ve bunların mütemmimleri,
- Demiryolları ve köprü, rampa ve tünel, yeraltı ve yerüstü geçitleri, peron alimantasyon tesisleri, iskele ve istasyon binaları ile yolcu salonları, cer ve malzeme depoları gibi demiryolu mütemmimleri,
- Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü'ne ait hava liman ve meydanlarındaki terminal binaları, teknik blok, hangar, sistemlere ait depo; elektronik, elektrik ve mekanik sistemlere ait laboratuvar ve bakım tesisleri, pist taksirut ve apron sahası ile ısı ve enerji santralleri, hidrofor tesisleri, gerek hava liman ve meydanlarında ve gerekse uçuş yolları üzerindeki seyrüsefer yardımcı (radar, ILS, VOR, DME, NDB gibi) tesisleri ile hava yer ve yer muhabere sistemleri (VHF, UHF, HF) ve yukarıda belirtilen sistem ve tesislerin mütemmimleri.

---

464 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un 100'üncü maddesi ile değişik.

908. Fıkranın sonunda parantez içerisinde, diğer depolar, antrepolar, müstakil lojman ve müstakil idarehane binaları mütemmim sayılmaz denilerek, yukarıda sayılan bina ve tesislerin mütemmimlerinin tespitinde bunların dikkate alınmayacağı ortaya konulmuştur. Bu nedenle bu bina ve tesislerle bağlantılı olsa dahi, diğer depolar, antrepolar, müstakil lojman ve müstakil idarehane binaları bina vergisine tabi olacaktır.

909. Bu fıkrada sayılan binaların ve bunların mütemmimlerinin kiraya verilmemiş olması ve umuma tahsis edildiğinin Maliye Bakanlığı'nca kabul edilmesi şarttır. Bu şartın gerçekleşmesi muafiyetten yararlandırılması için yeterlidir. Bunun yanında söz konusu binaların bir kamu kurumuna veya özel hukuk hükümlerine tabi gerçek veya tüzel kişilere ait olması herhangi bir fark yaratmadığı gibi umuma tahsis keyfiyetinin ücret mukabili veya ücretsiz olması da önem taşımamaktadır. Ancak fıkra metninden anlaşıldığı üzere, hava ulaşımında kullanılan hava alanlarındaki binaların bu muafiyetten yararlanabilmeleri için *Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne* ait olmaları gerekmektedir.

910. Konu ile ilgili olan özelgeye göre,[465] "şirketçe Hazine'den kiralanan dolgu alanı ve bu alan üzerine inşa edilen iskelenin binasının kiraya verilmemek ve umuma tahsis edilmek şartlarıyla daimi olarak emlak vergisinden muaf tutulması, bu şartların birlikte gerçekleşmemesi durumunda emlak vergisinin alınması ve Hazine'ye ait olan dolgu alanının daimi olarak emlak vergisinden muaf tutulması" gerekmektedir.

2.1.1.2.1.9. Su Bentleri, Baraj, Sulama ve Kurutma Tesisleri

911. 4'üncü maddenin (k) fıkrasına göre, *Her nevi su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri*; daimi muafiyet kapsamındadır. Bu muafiyet için de kiraya verilmemiş olmak şarttır.

912. Bu fıkra hükmü ile getirilen muafiyetten yararlanmak için tesislerin, sadece kiraya verilmemiş olması şartın gerçekleşmesi yeterli bulunmaktadır. Bu yapıların da kamu kurumuna veya özel hukuk hükümlerine tâbi gerçek veya tüzel kişilere ait olmasının ve kazanç sağlamak amacı bulunmamasının bir önemi yoktur.

---

465 İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 08.06.2011 tarih ve 220 sayılı **özelge**si.

2.1.1.2.1.10. Elçilik ve Konsolosluklar ile Uluslararası Kuruluşlara Ait Binalar

913. 4'üncü maddenin (l) fıkrasına göre; Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müştemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binalar; emlak vergisinden kiraya verilmemek şartıyla daimi olarak muaftırlar.

914. Bu muaflık, yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müştemilâtını kapsamaktadır.

915. Milletlerarası vergileme kaidelerine uygun bulunan bu muaflığın uygulanması, binanın kiraya verilmemiş olmasına ve karşılıklı olarak aynı kolaylığın Türk elçilik ve konsolosluk binalarına tanınmasına bağlı kılınmıştır.

915.1. Bu muafiyetin uygulanabilmesi için karşılıklılık şartı gereğince bu ülkelerde yer alan Türkiye Cumhuriyeti elçilik ve konsolosluk binaları ile elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müştemilatından emlak vergisi benzeri bir vergi alınmaması gereklidir. Nitekim bu hususla ilgili özelgede,[466] "Avustralya'daki yabancı ülke temsilciliklerine ait gayrimenkullerle ilgili yeni vergi uygulamasına başlanılması nedeniyle Türkiye Cumhuriyeti temsilciliklerinden çevre temizlik vergisi de dahil olmak üzere, belediye tarafından hizmet olarak sunulan kalemler için konut vergisi tahsil edildiğinden, karşılıklılık ilkesine göre ülkemizdeki Avustralya misyonlarından emlak ve belediye hizmetlerine ilişkin çevre temizlik vergilerinin tahsil edilmesi gerekir" açıklaması yer almaktadır.

916. Bu muafiyet, merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ve milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binaları da kapsamına almaktadır. Bu binaların muaflıktan yararlanabilmesi için sözü edilen nitelikteki kuruluşa ait olması ve kiraya verilmemiş bulunması şartının gerçekleşmesi yeterlidir.

917. Kısacası, uluslararası vergilendirme kurallarına uygun olarak getirilmiş olan bu hüküm gereğince muafiyet uygulanabilmesi için, bina ve bütünleyici parçalarının yabancı devlete ait olması, bina ve bütünleyici parçaların elçilik veya konsolosluk binası olarak kullanılması ya da elçilerin ikametine tahsis edilmiş olması ve ayrıca, muafiyet tanınacak devlet tarafından da Türk elçilik ve konsolosluk veya elçilik binalarına veya elçilerin ikametine tahsis edilen binalara aynı şekilde emlak vergisi muafiyetinin tanınmış olması, bir de bu tür binaların kiraya verilmemiş olması gerekmektedir. Bu şartlar dı-

---

466 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 09.06.2004 tarih ve 26109 sayılı **özelge**si

şındaki binalar elçilik veya konsolosluk binaları olsalar bile, örneğin binanın yabancı devlet elçilik ve konsolosluğuna veya uluslararası kuruluşlara ait olmayıp da kiralanmış olmaları durumunda, muafiyetten yararlanamayacaklardır. Bu durumunda mükellefin binanın maliki olduğunu da hatırlatmakta ayrıca fayda vardır.

2.1.1.2.1.11. Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Ait Binalar

918. 4'üncü maddenin (m) fırkasına[467] göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar (vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla); bina vergisinden daimi olarak muaftırlar.[468]

919. Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar, vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek ve kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden muaftırlar. Bu muafiyet için; vakıf senedindeki cihete tahsis ve kiraya vermeme şartları söz konusudur. Bu şartların yanında ayrıca söz konusu vakfın binalarının muaflıktan yararlanabilmesi için, vakfa Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması gerekmektedir.[469] Bu muafiyet Bakanlar Kurulu Kararının Resmi Gazete'de yayımlanması ile gerçekleşecektir.[470]

920. Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar dışında kalan diğer vakıflar emlak vergisine tabidirler (Öğredik, 2005:22). Ayrıca vakıf resmi senedindeki amaca tahsis edilmeyen binalar, vakıf Bakanlar Kurulu kararı ile vergiden muaf olsa bile, tahsis şartı yerine getirilmediğinden muafiyet kapsamı dışında tutulacaktır. [471]

---

467 08.12.1980 tarih ve 2350 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile değişik.

468 Bu vakıfların binalarının vergiden muaf olduğunu, bu konuda arziler bakımından bir muafiyet hükmü bulunmadığını belirtmekte fayda vardır.

469 Vakıflara muafiyet tanınması 07.08.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 20. maddesine göre yapılmaktadır. Söz konusu madde şu şekildedir: *Gelirlerinin en az üçte ikisini nev'i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir. Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Olağan denetimler sırasında veya yaptırılacak özel denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların vergi muafiyetleri, birinci fıkrada öngörülen yöntemle kaldırılabilir.*

Konuyla ilgili ayrıca 1 Seri No.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ 03.04.2007 tarih ve 26487 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

470 Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların listesine http://www.gib.gov.tr/index.php?id=406 adresinden ulaşılabilir (27.01.2012).

471 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 13.04.2006 tarih ve E:2005/5384, K:2006/1313 sayılı kararı ile: *Vergi*

921. Mazbut vakıflara ait binalara ilişkin olarak 4'üncü maddenin (a) fıkrasında muafiyet hükmü konulmuş olduğundan bu fıkrada yer alan vakıflar, mazbut vakıflar dışındaki, kurucularının çocukları ve mütevellileri tarafından yönetilen, her birinin ayrı ayrı tüzel kişiliği bulunan fakat Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından gözetilip ve denetimi yapılan vakıflardır.

922. Kısacası, bu fıkraya göre, daimi muafiyet için; vakfın, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflardan olması, binanın vakfa ait, vakıf senedindeki gayeye tahsis edilmiş ve kiraya verilmemiş olması şart olup bu dört şarttan birinin bile eksik olması halinde vergi muafiyeti söz konusu olmayacaktır.

923. Ayrıca bu muafiyetin vakfın tüzel kişiliğine yönelik olduğunu, vakfa ait iktisadi işletmelerin bu muafiyetten yararlanmasının mümkün olmadığını da belirtmek gerekir.[472]

924. Konu ile ilgili özelgelerde; "Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan Vakıflara ait binaların kiraya verilmemek ve vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla daimi olarak bina vergisinden muaf tutulması gerekmektedir. Ancak, ilgili Vakıflara ait binaların kiraya verilmesi veya vakıf senedindeki cihete tahsis edilmemesi halinde bina vergisi muafiyetinin uygulanmayacağı tabiidir,"[473] "Kanun'un 14'üncü maddesinde vergiden daimi olarak muaf olan araziler yeralmış, bunlar arasında Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait arazilere yer verilmemiştir. Buna göre vakfa ait araziler ile kiraya verilmiş binaların emlak vergisine tabi tutulması gerekmektedir[474]" ifadelerine yer verilmiştir.

925. Konu ile ilgili Danıştay 9. Dairesi'nin 13.04.2006 tarih ve E: 2005/5384, K: 2006/1313 sayılı kararında, Bakanlar Kurulu Kararı ile kendisine vergi muafiyeti tanınan davacı vakıf adına, 2003 yılı için yapılan bina ve arsa vergilerine ilişkin tarhiyatların kaldırılması istemine ilişkin uyuşmazlıkta, arsa vergisinden muaf olmayan vakfın bina vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir.

Mahkemesince davacı vakfın, vergisi uyuşmazlık konusu binaları kendi okullarına kiraya vermek suretiyle kira bedeli aldığı, dolayısıyla Emlak Vergisi Kanunu'nun 4/m bendi uyarınca muafiyet kapsamında bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş ise de davacı vakfın kendisine ait binalardan aldığı ücretin, Vakıflar Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın tenkiti üzerine alınması öngörülen ve her yıl miktarı vakıf ekspertiz şirketince belirlenen bir bedel olduğu, diğer bir ifade ile hukuken geçerliliği bulunan kira sözleşmelerine istinaden alınan kira bedeli olmadığı gerekçesiyle, vakfın bina vergisi yönünden muafiyet kapsamında görülmemesinde hukuka uyarlık bulunmadığına, karar verilmiştir.

472 1 Seri No.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ uyarınca.

473 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 09.02.2009 tarih ve 13700 sayılı **özelge**si.

474 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 23.02.2001 tarih ve 11154 sayılı **özelge**si.

2.1.1.2.1.12. Enerji Nakil Hatları ve Direkleri

926. 4'üncü maddenin (n) fıkrasına göre, *enerji nakil hatları ve direkleri* kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden muaf tutulmaktadır.

927. Bu muafiyet hükmü ile enerji nakil hatları ve direkleri, kalkınma plânına da uygun olarak, bina vergisinden muaf tutulmaktadır. Ekonomik kalkınmaya büyük katkıda bulunan ve bu ölçüde büyük değer taşıyan söz konusu tesislerin vergilendirilmesinin aksi sonuçlar doğuracağı bir gerçektir. Kaldı ki, bağlı oldukları enerji üretim tesisleri aynı maddenin (k) fıkrası ile devamlı muaflıktan yararlanacak binalar arasında sayılmıştır. Barajların mütemmim cüzü mahiyetinde bulunan ve birden fazla vergi dairesi faaliyet bölgesini ilgilendirmesi muhtemel olan bu tesislerin vergilendirilmesinde doğacak tereddütler, böylece önlenmiş olmaktadır.[475]

928. Muafiyet uygulanması bakımından bu binaların mülkiyetinin kamu kurumuna, gerçek veya tüzel bir kişiye ait olmasının önemi yoktur. Buradaki tek önemli husus bu tür binaların kiraya verilmemiş olmasıdır. Bu tür tesislerin yer altında ya da üstünde olmasının veya yapıldıkları malzeme cinsinin de muafiyet uygulanması bakımından önemi bulunmamaktadır.

929. Elektrik nakil hatları ve direkleri kapsamında değerlendirilen santral sahaları, kumanda binaları, trafo merkezleri, kesici kabinleri (kök), dağıtım merkezleri, indirici merkezler ve benzeri binaların da kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulması gerekmektedir. [476]

---

475 2 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

476 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 18.06.2009 tarih ve 60159 sayılı **özelge**sinde şu ifadeler yer almaktadır: *Emlak Vergisi Kanunu'nun 4/(n) maddesinde, enerji nakil hatları ve direklerinin, kiraya verilmemek şartıyla daimi olarak emlak (bina) vergisinden muaf tutulacağı hükme bağlanmıştır. Konu ile ilgili olarak Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ile yapılan yazışma sonucu alınan yazıda, Türkiye Elektrik Dağıtım A. Ş. (TEDAŞ), Türkiye Elektrik İletim A.Ş. (TEİAŞ), EÜAŞ ile bunlara bağlı ve ilgili kuruluşlarca tesis edilen; esas amacı enerjinin üretilmesi, üretilen enerjinin iletilmesi ve dağıtılması olan santral sahaları, kumanda binaları, trafo merkezleri, kesici kabinleri (kök), dağıtım merkezleri, indirici merkezler ve benzeri tesislerin, 1319 sayılı Kanun'da bahsedilen "enerji nakil hatları ve direkleri" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.*

Bu itibarla, EÜAŞ Genel Müdürlüğüne ait elektrik nakil hatları ve direkleri kapsamında değerlendirilen santral sahaları, kumanda binaları, trafo merkezleri, kesici kabinleri (kök), dağıtım merkezleri, indirici merkezler ve benzeri binaların kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulması ve düzeltme zamanaşımı göz önünde bulundurularak ödenen emlak (bina) vergilerinin iade edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Bursa 1 inci Vergi Mahkemesinin 25/02/2009 tarihli ve Esas No: 2007/2316, Karar No: 2009/420 sayılı Kararında kurum binalarının da elektrik nakil hatları ve direkleri kapsamında emlak (bina) vergisinden muaf tutulması gerektiği belirtilmiştir. Kurum binalarının enerji nakil hatları ve direkleri kapsamında bina vergisinden muaf tutulması mümkün değildir. Ancak, söz konusu Vergi Mahkemesi Kararının olayına münhasır olarak uygulanacağı tabiidir.

930. Gerek bu fıkrada ve gerekse, (k) fıkrasında muafiyet kapsamında enerji nakil hatlarına ve barajlara yer verilmekle birlikte, barajlar dışındaki enerji üretim tesislerine (termik santraller, rüzgar santralleri ve benzeri) vergiden muafiyet sağlandığına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda, enerji nakil hatları muaf tutulurken enerji üretiminde bulunan tesislerin vergiye tabi olduğunu söylemek kanunun ruhuna uygun olmayacağı ve ayrıca enerji nakil hatları ile ilgili muafiyetin ekonomik kalkınmaya büyük katkıda bulunmaları gerekçesiyle muafiyet kapsamına alındığı düşünüldüğünde bu tür enerji üretim tesislerinin de emlak vergisinden muaf tutulması gerekecektir.

2.1.1.2.1.13. Amatör Spor Kulüplerine Ait Binalar

931. 4'üncü maddenin (o) fıkrasına[477] göre; Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar (Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla); ve ayrıca kiraya verilmemek koşuluyla, emlak vergisinden muaftırlar.

932. Bu fıkra ile tüm spor kulüpleri değil sadece amatör spor kulüplerine emlak vergisi muafiyeti tanınmakta olup, profesyonel spor kulüpleri muafiyet kapsamında değillerdir. Fıkrada, amatör spor kulüplerinin spor dallarıyla ilgili herhangi bir ayrım da yapılmadığından her türlü spor dalıyla uğraşan amatör spor kulüpleri muafiyetten yararlanacaktır.

933. Emlak vergisi muafiyetinden yararlanacak olan binalar, amatör spor kulüplerinin kendilerine ait olan binalardır. Binaların, amatör spor kulüplerinin gelir veya kurumlar vergisine tabi işletmelerine ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri muafiyetten yararlanılması için şarttır.

933.1. Muafiyetten yararlanacak olan amatör spor kulüplerinin Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'ne[478] tescil edilmiş olmaları da şart olup, tescil edilmeyen kulüpler daimi muafiyetten yararlanamayacaklardır.

934. Bu fıkrada yer alan şartlar, bir binanın amatör kulübe ait olması nedeniyle emlak vergisi muafiyetinden yararlanmasına ilişkin şartlar olup, söz konusu bina muafiyetine ilişkin diğer hükümlere uygun olması halinde söz konusu muafiyet hükmünden de yararlanıyor olabileceği hususuna dikkat etmek gerekir.

---

477 17.07.1972 tarih ve 1610 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile eklenmiştir.

478 28.05.1986 tarih ve 19120 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü.

935. Konu ile ilgili olan bir özelgede[479] "İzmir Spor Kulübü Derneğinin kamu menfaatlerine yararlı dernekler arasında sayılması ya da Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğünce tescil edilen amatör spor kulüpleri arasında yer alması ve Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri durumunda sahip oldukları binaların kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden muaf tutulması gerekmektedir" ifadesi yer almıştır.

2.1.1.2.1.14. Kooperatif ve Birliklerine Ait Hizmet Binaları

936. 4'üncü maddenin (p) fıkrasına[480] göre; Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kanun'a uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları, emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulmuştur.

937. Fıkra metninde yer alan Tarım Kredi Kooperatifleri, 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'nda;[481] Tarım Satış Kooperatifleri ise, 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'da[482] düzenlenmiştir.

938. Kooperatif'in tanımı, fıkra metninde açıkça zikredilen, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun[483] 1'inci maddesinde[484] "Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklar" olarak yapılmış ve bu kanunun 70'inci maddesinde de "Kooperatiflerin müşterek menfaatlerini korumak, amaçlarını gerçekleştirmek için iktisadi faaliyette bulunmak, faaliyetlerini koordine etmek ve denetlemek, dış memleketlerle olan münasebetlerini düzenlemek, kooperatifçiliği geliştirmek ve eğitim yapmak, kooperatifçilik konularında tavsiyelerde bulunmak gibi hizmetlerin yerine getirilmesi için, Kooperatif birlikleri, kooperatifler merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği kurulur" hükmüne yer verilmiştir.

939. Fıkra metninde, 1163 sayılı, 1581 sayılı ve 4572 sayılı Kanun'lara göndermede bulunulmakta ve bu kanunlara tabi kuruluşların kendilerinin sahip oldukları hizmet binalarının emlak vergisinden muafiyetini düzenlenmekte-

---

479 İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 06.11.2008 tarih ve sayılı **özelge**si.

480 17.07.1972 tarih ve 1610 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile eklenmiştir.

481 28.04.1972 tarih ve 14172 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

482 16.06.2000 tarih ve 24081 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

483 10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

484 21.04.2004 tarih ve 5146 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile eklenmiştir.

dir. 4'üncü maddenin bu fıkrasında düzenlenen muafiyet, şarta bağlı daimi emlak vergisi muafiyetidir. Bu tür binalar için daimi muafiyet uygulanabilmesi için, bu fıkrada yer alan şartlar ile bu binaların kiraya verilmemiş olması ve gelir getirmeyen bir amaca tahsis edilmiş olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.[485]

940. Fıkrada sayılan kuruluşlar, kanunla kurulmuş tüzel kişilikleri olan kuruluşlar olup kuruluş amaçları ve yapacakları hizmetler kanunlarında belirlenmiş olduğundan, kuruluş kanunları göz önüne alınarak, muafiyet için şart olan "*kendi hizmet binaları"* tanımının çerçevesi ve içeriğinin belirlenmesi gerekir. Bu kuruluşların amaçları doğrultusunda yapacakları hizmetler bir bütün olarak değerlendirilerek, bu hizmetlerin yürütüldüğü binalarının muafiyet kapsamında değerlendirmesinin yapılması yerinde olacaktır. Bu nedenle, kendi hizmet binaları tanımına, bu kuruluşların amaçlarını oluşturan hizmetleri için kullandıkları, idare binaları, fabrikalar, depolar, satış yerleri gibi çeşitli binalar da girmektedir.[486] Ancak, bu kuruluşların hizmetleri yürütmelerinde doğrudan ilişkisi olmayan ve dolayısıyla eksiklikleri hizmetlerini aksatmayacak olan binaları bu muafiyet kapsamında değerlendirilemeyecektir. Bu tür binalara, lojman, kantin, lokal, lokanta, eğlence binaları örnek olarak verilebilir. Nitekim Danıştay'ın kararları ve özelgeler de bu yöndedir.[487]

---

485 1163 sayılı Kanun'un 93'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının c bendi uyarınca.

486 Danıştay kararları da bu yöndedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.04.1977 tarih ve E:1976/3315, K:1977/1465 sayılı kararına göre; *tarım satış kooperatif birliğinin fabrika ve depo gibi binalarının kendi hizmet binası sayılarak vergi dışı bırakılması,* yerindedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 10.02.1977 tarih ve E:1976/1655, K:1977/464 sayılı kararına göre; *tarım satış kooperatiflerinin fabrika ve depo binalarının hizmet binası kabul edilerek bina vergisinden sürekli muaf tutulması* gerekir.

487 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 06.01.1977 tarih ve E:1975/1794, K:1977/44 sayılı kararına göre; *tarım kredi kooperatiflerinin lojman binalarına muafiyet tanınmaz*.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 05.08.2007 tarih ve 357 sayılı **özelge**sinde de; tarım kredi kooperatifine ait hizmet binaları dışında sayılan lojmanların emlak vergisinden muaf tutulmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Sakarya **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın, B.07.1.GİB.4.54.15.01/EVK sayılı 2009 yılında vermiş olduğu bir **özelge**sinde de, kooperatiflerin kendi hizmet binaları dışındaki taşınmazlarının emlak vergisinden muaf tutulmasına yasal olarak imkân bulunmadığı ve bu nedenle, kooperatife ait hizmet binasının kiraya verilmemesi şartıyla emlak vergisinden muaf tutulması, diğer taşınmazlarından (arsa, arazi ve bina) ise emlak vergisi alınması gerektiği belirtilmektedir.

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının bir başka **özelge**sinde ise, tarım kredi kooperatiflerinin kendi hizmet binaları dışındaki taşınmazlarının emlak vergisinden muaf tutulmasına yasal olarak imkan bulunmadığı ve kooperatife ait hizmet binasının kiraya verilmemesi şartıyla emlak vergisinden muaf tutulması, depolardan ise emlak vergisi alınması gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu **özelge**nin yukarıda verilen Danıştay kararlarına aykırı olduğunu belirtmek gereklidir.

941. Ayrıca, bu kuruluşların kendi hizmet binalarının daimi muafiyet kapsamında değerlendirilebilmesi için bu binaların, söz konusu kuruluşların sahibi oldukları binalar olması gerektiğine de dikkat edilmelidir. Zira bu kuruluşların sahibi olmadıkları yani kendilerine ait olmayan binaları, kendi hizmet binaları olarak kullansalar bile, bu tür binaların emlak vergisi daimi muafiyetinden yararlanmaları mümkün değildir. Bu durumda binanın asıl maliki tarafından verginin ödenmesi söz konusudur.

942. Kısacası, fıkrada yer alan kuruluşlara ait olmak, bu kuruluşlar tarafından kendi hizmet binaları olarak kullanılmak ve ayrıca kiraya verilmemiş veya gelir getirmiyor olmak şartlarıyla söz konusu binalara emlak vergisi daimi muafiyet uygulaması yapılması gerekmektedir. Kooperatifler ve üst kuruluşlarının, hizmet binalarını kiraya vermeleri halinde daimi muafiyet kalkacak, hizmet binası olma ve kiraya verilmeme şartlarının bir arada bulunması hallerinde ise daimi muafiyetleri sürecektir. Kooperatiflere ait lojman binaları için, bu iki şart bir arada bulunmadığından bina vergisi uygulanacaktır. Ayrıca, maddede belirtilenler dışında kalan ve özel kanunları uyarınca kurulmuş olan diğer kooperatifler bu muafiyet hükmünden yaralanmayacaklardır.

943. Bu hususla ilgili olarak ayrıca, kooperatiflerin bina vergisinden muaf olmakla birlikte, arazi vergisinden muaf tutulmadıklarını da belirtmek gereklidir. Zira fıkrada, tarım kredi, tarım satış ve 1163 sayılı Kanun'a uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ile bunların birliklerinin, sadece *sahip oldukları kendi hizmet binaları* kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden muaf tutulmuş, gerek bu fıkrada ve gerekse Emlak Vergisi Kanunu'nun diğer hükümlerinde, bu kuruluşların sahip olduğu arsa ve arazilerinin ise emlak vergisinden muaf tutulmasına ilişkin herhangi bir düzenlemeye ise yer verilmemiştir.

943.1. Nitekim Danıştay 9. Dairesi'nin 17.11.2008 tarih ve E:2007/2915 K:2008/5303 sayılı kararı da tarım kredi kooperatiflerinin taşınmazlarından, sadece kendi hizmet binalarının emlak vergisinden muaf olduğu, arsalarının ise muafiyetinin bulunmadığı, yönündedir. Ayrıca konu ile ilgili özelgede de[488]

---

488 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 15.01.1999 tarih ve 1805 sayılı **özelge**sinde bu hususla ilgili şu açıklamalara yer verilmiştir: *1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93 üncü maddesinin 1/C fıkrasında kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin, kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir cihete tahsis edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden muaf olduğu belirtilmektedir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinde, arazi vergisi ile ilgili muaflık hükümleri düzenlenmiş, ancak kooperatiflere ait arazi ve arsalara bu hükümlerde yer verilmemiştir. Öte yandan, Emlak Vergisi Kanunu'nun 41/4 üncü maddesinde, özel kanunların bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisna hükümlerinin 1.3.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiş, aynı maddenin 22 nci maddesinde de bina ve arazi vergileriyle*

"kooperatife ait arsanın emlak vergisinden muaf olmadığı" yönünde görüş belirtilmektedir.

944. Emlak Vergisi Kanunu'nda, bu kuruluşların, yalnızca sahip oldukları hizmet binaları emlak vergisinden muaf tutulup diğer taşınmazlarına ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamış olmakla birlikte, hem 1163 sayılı, hem 1581 sayılı ve hem de 4572 sayılı Kanun'larda ayrı ayrı, bu kuruluşların "*taşınmazlarının her türlü vergiden muaf olduğu*" hükmünü içeren maddeler yer almaktadır. Bu nedenle fıkra metninde zikredilen 1163 sayılı Kanun, 1581 sayılı Kanun ve 4572 sayılı Kanun'da yer alan vergi muafiyetlerine ilişkin hükümlerin, bu kuruluşların diğer taşınmazlarının emlak vergisinden muaf olup olmadığı noktasında ayrıca değerlendirmek gerekir.

945. Kooperatiflerin arazi vergisinden muaf olmamalarına ilişkin olarak ilgili bölümde, üzerinde durulacak olmakla birlikte şu hususun da altını çizmek yerinde olacaktır: Sanayi sitesi yapı kooperatifleri ile ilgili geçici muafiyet öngörülmüş olup, 5'inci maddenin (f) bendinde düzenleme yapıldığı ve bu hükme göre; organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşaatın sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılacaklardır. Kooperatifler arazi vergisinden muaf olmamakla birlikte, Emlak Vergisi Kanunu'na göre, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca,[489] organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi, (Sanayi lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar) arazi vergisinden geçici şekilde muaf olması[490] dolayısıyla söz konusu arsa veya arazi üzerinde küçük sanayi sitesi kooperatifi kurulmuş olması durumunda, bu kooperatifin 5/f maddesi çerçevesinde arazi vergisi geçici muaflığından yararlanması gerekecektir. Özelgelerde yer alan görüşlerde "Sanayi ve Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi olmayan kooperatifin yapmış olduğu işyerlerinin Emlak Vergisinden muaf olmadığı" yönündedir.[491]

---

ilgili muaflık ve istisna hükümlerinin bu Kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, hükme bağlanmıştır. Bu itibarla, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93 üncü maddesinin 1/c fıkrası hükmünün doğrudan doğruya emlak vergisi muafiyetini açıkça içermediği gibi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 22 ve 41 inci maddeleri hükümleri de yürürlükte bulunduğundan, Kooperatifler Kanunu'nun söz konusu hükmünün emlak vergisi bakımından uygulanmasına imkan bulunmamaktadır.

489 08.06.2011 tarih ve 27958 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan Kararname uyarınca, bu bakanlığın adı; *Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı* olarak değiştirilmiştir.

490 Emlak Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin (d) fıkrası uyarınca.

491 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının, 05.04.2002 tarih ve 4558 sayılı **özelge**si.

2.1.1.2.1.15. Azınlık Sayılan Cemaatlere Ait Özel Okul Binaları

946. 4'üncü maddenin (r) fıkrasına[492] göre; Karşılıklı olmak şartıyla Uluslararası Andlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binaları da daimi muafiyet kapsamında sayılmıştır.

947. Fıkra hükmüne göre, muafiyet uygulanabilmesi için, öncelikle uluslararası antlaşmalarla azınlık olarak tanımlanan bir cemaat olması, binanın bu cemaate ait olması, bu binanın cemaatin vakıf okulu olarak kullanılması ve ayrıca söz konusu azınlık cemaatinin ilişkin bulunduğu yabancı ülkede de Türk cemaatleri için böyle bir muafiyet uygulaması yani karşılıklılık bulunması gerekmektedir. Yine bu fıkradaki muafiyet uygulaması için 4'üncü madenin ilk fıkrası gereğince binanın kiraya verilmemiş olması gerekmektedir.

948. Cemaat Vakıfları, Cumhuriyet öncesinde gayrimüslim Türk vatandaşlarının oluşturduğu hayır kurumlarıdır. 1936 yılında verilen beyannameler ile Vakıflar Genel Müdürlüğü'ndeki kütüğe tescil ve kayıtları yapılmıştır. Eski Medeni Kanun'a göre belli bir cemaati desteklemek amacıyla vakıf kurulması mümkün olmadığından, cemaat vakfı kurulması hukuken mümkün değilken, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nda yapılan düzenlemeyle, mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye'deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıflar kurulabilmektedir.

949. Fıkra hükmünde yer alan cemaat vakıfları, özellikle Lozan antlaşması başta olmak üzere uluslararası antlaşmalar çerçevesinde tanımlanan azınlıkların vakıflarıdır. Uluslararası antlaşmalarla tanımlanmayan azınlıkların vakıflarının okullarına bu fıkra hükmüne göre muafiyet uygulaması yapılması mümkün değildir.

950. Nitekim 08.12.1980 tarih ve 2350 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun tasarısının madde gerekçelerinde, "*uluslararası antlaşmalarla azınlık statüsü tanınan cemaatlere, karşılıklı olmak şartıyla özel okul binaları için bir muafiyet hükmü getirilmiştir. Hükme göre, Lozan antlaşmasıyla azınlık olarak kabul edilen Türkiye'deki cemaatlerin özel okul binaları bu fıkra hükmünden faydalanacak, uluslararası antlaşmalarla azınlık sıfatı tanınmayan topluluklara ait özel okul binaları ise bu muafiyetten yararlanamayacaktır*" ifadelerine yer verilmiştir (Tutanak, 1980).

951. Konu ile ilgili olarak 12 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de: "... (r) fıkrası hükmüyle uluslararası andlaşmalara, özellikle Lozan Andlaşmasına göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binalarının, kiraya verilmemek ve karşılıklı olmak şartlarıyla vergiden daimi olarak muaf tutulmaları öngörülmüştür. Bu hüküm kapsamına giren cemaatlerin hangileri

492 08.12.1980 tarih ve 2350 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile eklenmiştir.

olduğu ilgili Valiliklere ayrıca bildirilecektir" açıklamasına yer verilmiştir.[493]

952. Muafiyet kapsamında bulunan bina, cemaat vakfının okul olarak kullandığı binalar olup, bu tür vakıfların özel okul binalarının daimi muafiyet kapsamında olmaları için, binalarda yapılan eğitimin seviyesi (ilk, orta, yüksek) ya da okulların kazanç gayesiyle işletiliyor olması gibi durumların muafiyet uygulanmasına etkisi olmayacaktır.

953. Binanın cemaatler tarafından özel okul dışında, örneğin öğretmenlerinin evi, işyeri, kazanç sağlama amacına yönelik öğrenci yurdu ve benzeri gibi başka bir amaçla kullanılması durumunda da muafiyet söz konusu olmayacaktır. Bu durumda okul dışında kullanılan bu binaların emlak vergisinin muafiyeti düzenleyen diğer hükümleri doğrultusunda muafiyet kapsamında olup olmadığına bakılacaktır.

2.1.1.2.1.16. Tersane Binaları

954. 4'üncü maddenin (t) fıkrasına[494] göre; *Tersane binaları (müstakil büro ve müstakil lojman binaları hariç)* emlak vergisinden kiraya verilmemek şartıyla muaftırlar.

955. Tersane, gemilerin inşa ve tamir edildiği tesislerdir. Buralarda çeşitli nitelikte gemiler inşa edilebilir. Bu faaliyet yürütülürken tersane alanında bulunan binalar vergiden muaf tutulmuştur.

956. Fıkra metninde öngörülen hükme göre, tersane olarak kullanılan binalar, mülkiyetinin kimin olduğuna bakılmaksızın kiraya verilmemiş olmak şartıyla emlak vergisinden muaftırlar. Nitekim madde gerekçesinde "Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesine eklenen (t) bendi ile gemi inşa sanayiini teşvik amacıyla tersane binaları, müstakil büro ve müstakil lojman binaları hariç olmak üzere daimi olarak Emlak Vergisinden muaf tutulmaktadır" ifadelerine yer verilmiştir (Tutanak, 1982).

957. Fıkra metninde parantez içi ifade ile tersane alanlarında müstakil büro ve lojman olarak kullanılan binaların, tersane binasından ayrı olup olmamalarına bakılmaksızın, muafiyetten yararlanamayacakları hüküm altına alınmıştır.[495]

---

493 Danıştay 9 Dairesi'nin 28.05.1982 tarih ve E:1980/5571, K:1982/3120 sayılı kararı ise; bu değişiklik öncesi döneme ilişkin emlak vergisi yönünden muafiyetin söz konusu olmadığını ortaya koymaktadır. Kararda; *Lozan Andlaşmasında, azınlıklara ait okul binalarının emlak vergisinden muaf olduğu yolunda bir hüküm bulunmadığı* ifade edilmektedir.

494 21.01.1982 tarih ve 2587 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile eklenmiştir.

495 13 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

2.1.1.2.1.17. Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışında Bulunan Binalar

958. 4'üncü maddenin (u) fıkrasına[496] göre; Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan binalar hariç olmak üzere, ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz) emlak vergisinden muaftırlar. Bu muafiyet için fıkrada belirlenen şartların yanı sıra, maddenin ilk fıkrasında yer alan kiraya verilmemiş olma şartı da aranacaktır.

959. Mücavir alan, "komşu alan" anlamına gelmektedir. Mevzuatta bu kavram, belediye sınırı dışında yer alan bir kısım alanların imar denetiminin koruma ve geliştirme amaçlı olarak belediyelerin denetimine verilmesi olarak yer almaktadır. Mücavir alanların belediye sınırına bitişik olması gerekmez ve bu alanlar köyleri de kapsayabilir. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 45'inci maddesinde mücavir alan tespiti ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.[497]

960. Ticari ve sınai faaliyetin tespitinde 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 3. maddesinin göz önünde bulundurulması gereklidir. Bu maddeye göre, Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen hususlar ve bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler ticari işlerdendir[498].

961. Konu ile ilgili olarak 17 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir;

961.1. Bu fıkra ile belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar, Bina Vergisinden daimi olarak muaf tutulmuştur. Ancak, anılan yerlerde bulunup, ticari, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmayacaktır.

961.2. Bu hükmün uygulanmasında; mükellefler tarafından daimi ikametgâh olarak kullanılmayan yazlık veya kışlık dinlenme evleri daimi muafiyetten fay-

---

496 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un 100'üncü maddesi ile eklenmiştir.

497 Bu hususta *Emlak Vergisinin Konusu* bölümündeki *Arsa Sayılan Araziler* başlığı altında yer alan açıklamalara bakılmalıdır.

498 14.01.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak bir kısım hükümleri hariç olmak üzere 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ticari işler başlıklı 3. maddesi de şu şekildedir: *Bu Kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir*. Ticari işletme ise kanunun 11. maddesinde tanımlanmıştır; *Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir. Ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınır, Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararnamede gösterilir. ...*

dalanmayacaklardır. Dinlenme amacına yönelik bulunmayan ve zirai faaliyetlerde kullanılan bağ evleri ile yayla evlerine ise muafiyet uygulanacaktır.

961.3. Diğer taraftan, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalardan, Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılanlar Bina Vergisinden daimi olarak muaf tutulacaktır.

961.4. Öte yandan, (u) fıkrası kapsamına girmemesi sebebiyle bu fıkra uyarınca muafiyete tabi tutulmayan binaların, 4'üncü maddenin diğer fıkralarındaki şartları taşıyor iseler, anılan fıkraların hükümlerine göre bina vergisinden muaf tutulmaları gerekir. Bu bakımdan (u) fıkrası ile 4'üncü maddenin diğer hükümlerinin birlikte nazara alınması icap eder.

962. Konu ile ilgili özelgelerde şu açıklamalara yer verilmiştir:

962.1. "Bir taşınmazın emlak vergisinden muaf tutulması için köy sınırları içinde bulunması yeterli olmayıp aynı zamanda belediye ve mücavir alan sınırları dışında yer alması gerektiğinden, belediye mücavir alanı içerisinde bulunan köydeki taşınmazların emlak vergisinden muaf tutulmasına imkan bulunmamaktadır."[499]

962.2. "... köyde bulunan taşınmazların (bina, arsa ve arazilerin) emlak vergisine tabi olup olmaması köyün belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunup bulunmamasına bağlıdır. Köy belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunmakta ise bu köydeki taşınmazlar emlak vergisine tabi tutulmaktadır. Ancak, köy belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunmakta ise bu köydeki taşınmazlar ... bazı istisnalar dışında emlak vergisinden muaf tutulmaktadır."[500]

962.3. "Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olması nedeniyle bina ve arazi vergisinden daimi muaf tutulan köydeki bina ve arazilerden, mahalli idareler genel seçimleri sonucunda tüzel kişilik kazanan belediyenin, belediye ve mücavir alanı içinde kalanların bina ve arazi vergisi muafiyeti, belediyenin tüzel kişilik kazanması ile sona ermektedir."[501]

962.4. "Belediye sınırları ve mücavir alan dışında olup, emlak vergisinden muaf bulunan taşınmazlarla ilgili herhangi bir tarhiyatın yapılması söz konusu değildir."[502]

---

499 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 01.04.2008 tarih ve 32297 sayılı **özelge**si.

500 Mersin **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 04.11.2011 tarih ve 88 sayılı **özelge**si.

501 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 03.07.2001 tarih ve 35670 sayılı **özelge**si.

502 Maliye Bakanlığı'nın 23.05.2001 tarih ve 4347 sayılı **özelge**si.

2.1.1.2.1.18. Doğalgaz ve Petrol Ürünleri Boru Hatları ile İstasyon Binaları

963. 4'üncü maddenin (v) fıkrasına[503] göre; Doğalgaz, ham petrol ve bunların ürünlerinin nakli ve dağıtımı amacıyla kullanılan boru hatları ile bunların ayrılmaz parçası olan istasyonlar (Pompa, kompresör, basınç düşürme ve ölçüm, hat vana grupları, haberleşme, pik, katodik koruma gibi), kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden muaftırlar.

964. Bu fıkrada yer alan hüküm, doğalgazın yaygınlaşması ile iletim, dağıtım ve bağlantı hatları ve bağımsız bölümleri nedeniyle çok fazla emlak vergisi mükellefiyeti oluşacağı, bunca mükellefiyetin takibinin teknik olarak imkansız olacağı, boru hatlarının değişik beldelerden geçmesi nedeniyle mükellefiyetin hangi belediyeye ait olduğunun tespitinde ihtilaf olacağı ve karmaşa yaşanacağı dolayısıyla bu karmaşayı gidermek için doğalgaz ve petrol boru hattı ile bunların ayrılmaz parçasını oluşturan istasyonların bina vergisinden muaf tutulmalarının gerektiği gerekçesiyle yapılan bir düzenlemedir.

965. Fıkra hükmüne göre, dağıtım ve nakil boru hatları ile bunların istasyonları, kime ait olduklarına bakılmaksızın emlak vergisi muafiyeti kapsamındadır. Parantez içi ifade ile örneklere yer verilmiş ve böylece boru hatlarının ayrılmaz parçası olan istasyonların her çeşidinin muafiyet kapsamında değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

966. Konu ile ilgili olan bir özelgede[504] şu açıklamalara yer verilmiştir: "Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (v) fıkrasında sayılan binaların bina vergisinden muaf tutulması ve bu binalara ait 2003 yılı emlak vergisi ikinci taksitinin tahakkuktan terkin edilmesi, tahsil edilmiş ise iade edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, yukarıda belirtilen fıkrada yer alan binalar dışında personelin ikamet etmiş olduğu işyeri sahasındaki görev tahsisli lojmanların, yemekhane ve idare binalarının "istasyon ve boru hatları"nın ayrılmaz parçası olarak değerlendirilmek suretiyle bina vergisinden muaf tutulması mümkün değildir."

967. Bu konuda bu türden araziler için yapılan açıklamaların da ayrıca göz önünde bulundurulması gereklidir.

2.1.1.2.2. Arazi Vergisinden Bazı Şartlara Bağlı Olarak Daimi Muaf Olan Arazi ve Arsalar

968. Emlak Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde, arazi vergisinden daimi muafiyeti düzenlenirken, esasen muafiyet belirli şartlar dahilinde öngörülmüş, bu şartların aranmayacağı araziler ise ayrıca belirtilmiştir. Şarta bağlı olmayan muafiyetler incelenmiş olup bu kısımda söz konusu haller dışında

---

503 30.07.2003 tarih ve 4962 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile eklenmiştir.

504 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 02.12.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6652- sayılı **özelge**si.

olan ve belli şartlar dahilinde vergiden muaf tutulan araziler ve arsalar incelenecektir.

969. 14'üncü maddedeki düzenlemelerde bazı fıkralarda "arazi" ifadesi bazı fıkralarda "arazi ve arsalar" ifadesi yer almaktadır. "Arazi ve arsalar" ifadesinin yer verildiği durumlarda hem arazilerin hem de arsaların muafiyet kapsamında olduğu açıktır. Ancak, yalnızca "arazi" kavramına yer verilen fıkralardaki hükümlerin "arsalar"ı da kapsayıp kapsamadığı konusunda tereddüt yaşanabilmektedir. Bu hususta, Emlak Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde yer alan "*Aksine hüküm olmadıkça bu kanunun diğer maddelerinde yer alan arazi tabiri arsaları da kapsar*" hükmü gereğince söz konusu arazi kavramının arsaları da kapsayacak şekilde anlaşılması gerektiği ve bütün fıkralarda yer alan muafiyetlerin hem arsalar ve hem de araziler için öngörülmüş olduğu kabul edilmelidir. Ayrıca, 14'üncü maddenin giriş fıkrasında yer alan "aşağıda yazılı arazi ... arazi vergisinden daimi olarak muaftır" ifadesinde yanlızca "arazi" kavramını kullanıp "arsa" kavramını kullanılmamış olmasına karşın, madde devamında yer alan fıkraların bazılarında arazi kavramının yanı sıra arsa kavramının da kullanılmış olması da, yalnızca arazi kavramının yer verildiği muafiyet hükümlerinin aynı zamanda arsalar için de uygulanması gerektiğini göstermektedir.

2.1.1.2.2.1. Kamu Menfaatlerine Yararlı Derneklere Ait Arazi ve Arsalar

970. 14'üncü maddenin (c) fıkrasında; Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla) daimi muafiyet kapsamında sayılmıştır.

971. Kanun'un 4'üncü maddesinin (e) fıkrasında da benzer düzenleme ile kamu menfaatine yararlı derneklerin binalarının yine aynı şartlarla emlak vergisinden daimi muaf oldukları hükmüne yer verilmiştir. Bu konunun açıklandığı *Kamu Menfaatlerine Yararlı Derneklere Ait Binalar* başlığında yapılan açıklamalar arazi ve arsalar için de geçerlidir.

972. Söz konusu arsa veya araziler üzerinde muaflık şartlarını haiz olmayan kişiye ait bina bulunması veya intifa hakkı değil de irtifak hakkı bulunması durumunda, binanın vergiden muaf olmayacağını belirtmek gereklidir. Bu durumda bina sahibi veya irtifak hakkı sahibi vergi ödemekle yükümlüdür. Bu nedenle bu tür arsa ve arazilerdeki irtifak hakkının terkini ile taşınmaz, takip eden taksitten itibaren vergiden tümden muaf hale gelmektedir.[505]

2.1.1.2.2.2. Elçilik ve Konsolosluklar ile Uluslararası Kuruluşlara Ait Arazi Ve Arsalar

973. 14'üncü maddenin (d) fıkrasına göre, Yabancı devletlere ait olup gerek el-

505 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 04.08.2006 tarih ve 61206 sayılı **özelge**si.

çilik ve konsolosluk binaları gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arazi ve arsalar ile bu çeşit binalardan yanan, yıkılanların arsaları (Karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar, arazi vergisinden kiraya verilmemek şartıyla muaftırlar.

974. Yabancı devletlere ait elçilik veya konsolosluk binalarına, elçilerin ikametine mahsus binalara ve Türkiye'deki uluslararası kuruluşlara ait binalara, Elçilik ve konsolosluklar ile milletlerarası kuruluşlara ait binalar kısmında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

975. 14'üncü maddenin (d) fıkrası ile muafiyet kapsamında sayılan arsa ve araziler, elçilik ve konsolosluk binaları ile elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arsa ve araziler; ya da daha önce üzerinde bu tür binalar bulunup da söz konusu binaların yanmış, yıkılmış olmaları nedeniyle arazi vergisi söz konusu olabilecek arsa ve araziler olup; bu taşınmazlara muafiyet uygulanması için ayrıca mütekabiliyet şartı aranmaktadır. Ancak bu tür arsa ve araziler kiraya verilmiş olmaları durumunda muafiyetten yararlanamayacaktır. Aynı şekilde bu tür binalar arsa üzerine intifa hakkı tesis edilerek yapılmışsa bu binalar vergiden muaf olmakla birlikte, binanın üzerinde bulunduğu arsa vergiye tabi ve arsanın maliki de mükellef olacaktır.

2.1.1.2.2.3. Mezarlıklar

976. Emlak Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin (e) fıkrasına göre, *Mezarlıklar* daimi muafiyet kapsamında sayılmıştır. Mezarlık arsa ve arazileri, kiraya verilmemek şartıyla, arazi vergisinden daimi olarak muaftır.

977. Mezarlıklar, ölülerin gömülmesine terk ve tahsis edilen yerlerden olduğundan, kamu malı sayılırlar. 3402 sayılı Kadastro Kanunu'nun "Kamu malları" başlığını taşıyan 16/A maddesinde mezarlıklar, hizmet malları arasında sayıldıktan sonra, mezarlıkların ilgisi yönünden il, belediye, köy ve mahalli idare birlikleri tüzel kişiliği adlarına tespit olunacağı vurgulanmıştır. Yani Belediye, Köy veya Yerel İdare Birlikleri tüzel kişiliğine ait metruk veya faal mezarlıklar dışında özel mezarlıklara yer verilmemiştir (Çelik, 2010:14-15). Bu kısa açıklamayla birlikte, 5393 sayılı Belediye Kanun'un 79'uncu maddesinde yer alan" Diğer kanunlarla getirilen hükümler saklı kalmak üzere, mezarlıklar.....belediyenin tasarrufundadır" hükmü de dikkate alındığında mezarlıkların emlak vergisinden muafiyetinin 14'üncü maddenin (a) fıkrasında yer alan muafiyet hükmüne ek mahiyetinde olduğu söylenebilir. Nitekim 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde bu hususla ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: " ...maddeye eklenen (e) fıkrasıyla, bu güne kadar kamu menfaatiyle ilgili bir hizmeti ihtiva ettiğinden vergiden muaf tutulan

mezarlıkların daimi vergi muaflığı kanunlaştırılmış olmaktadır."

978. Emlak Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin (e) fıkrasındaki, mezarlıklara ilişkin arazi vergisinden daimi muafiyet hükmü, belediyenin kontrol ve denetiminde olan ve mezarlık olarak kullanılan arsa ve arazileri kapsamaktadır. İmar planında mezarlık yeri olarak ayrılmış bulunan özel mülkiyetteki taşınmazların ise bu fıkra uyarınca daimi muafiyet uygulamasından yararlandırılması mümkün olmayıp bu tür imar planında fiili mezarlık alanında kalan taşınmazlara, Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde yer alan kısıtlılık hükümlerinin (emlak –arsa- vergisinin 1/10'unun tahsil edilmesi, 9/10'unun tecil edilmesi) uygulanması gerekmektedir.[506]

979. Bu fıkra hükmü gereğince bir arazinin muafiyetten yararlanabilmesi için mezarlık haline gelmiş ve bu durumunun belgelendirilmiş olması gerekir. Kanun metninde herhangi bir sınırlama ya da şart getirilmediğinden mezarlık olan arazinin mülkiyetinin kime ait olduğunun muafiyet uygulanması bakımından etkisi bulunmamaktadır. Bununla birlikte mezarlıkların belediyenin tasarrufunda olduğunu da tekraren belirtmek gereklidir.

2.1.1.2.2.4. Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışında Bulunan Arazi

980. 14'üncü maddenin (g) fıkrasına[507] göre; Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan arsa ve arazi hariç olmak üzere, ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi ile arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazi için bu muafiyet uygulanmaz) kiraya verilmemek şartı ile vergiden daimi olarak muaftır.

981. Bu fıkra ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca 1 Seri No.lu Emlak Vergisi Sirküleri yayımlanmıştır. Söz konusu Sirküler ile belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi, arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazilerin arazi vergisi karşısındaki durumu hakkında açıklamalar yapılmıştır.

982. 14'üncü maddenin (g) fıkrasındaki hükme göre, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziler kiraya verilmemek şartıyla arazi vergisinden daimi olarak muaf tutulmaktadır. Bu yerlerde bulunan arazilerden (*arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazilerden)* ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılanlar için ise muafiyet uygulanmayacaktır. Ancak, gelir vergisinden muaf esnaf ile götürü usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan arsa ve araziler daimi muafiyet kapsamında tutulacaktır.[508]

---

506 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 26.04.2006-2428 tarih ve 4008 sayılı **özelge**si.

507 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un 104'üncü maddesi ile eklenmiştir.

508 17 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde bu muafiyet hükmüne ilişkin açıklamalar

983. Dolayısıyla, ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen ticari bir işletmenin faaliyetinde kullanılan arazinin, belediye ve mücavir alan sınırları dışında da olsa emlak vergisi muafiyetinden yararlandırılmayıp arazi vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

984. Ticari işletmeye dahil bir arazinin satılması halinde elde edilecek kazanç ile ticari işletmeye dahil bir arazinin kiraya verilmesi halinde elde edilecek kira geliri, safi kazancın tespitinde hasılata dahil edilmekte ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Bu nedenle, ticari, sınai veya turistik bir işletmenin işlerinde bilfiil kullanılmasa dahi, işletmeye kayıtlı olup, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazinin, arazi vergisine tabi tutulması gerekir.

985. Kurumlar vergisinden muaf olan yapı kooperatiflerinin belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazileri ise kiraya verilmemek şartıyla muafiyetten yararlandırılacaktır.

986. Diğer taraftan, (g) fıkrası kapsamına girmemesi sebebiyle bu fıkra uyarınca muafiyete tabi tutulmayan arsa ve arazi, 14'üncü maddenin diğer fıkralarındaki şartları taşıyor iseler, bu fıkraların hükümlerine göre muafiyet uygulanması icap eder. Bu bakımdan (g) fıkrası ile 14'üncü maddenin diğer hükümlerinin birlikte nazara alınması gerekir.

987. Burada üzerinde durulması gereken belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazilerin bu fıkra hükmünden yararlanıp yararlanamayacakları hususudur. Konu ile ilgili sirkülerde "Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziler ise, muafiyet kapsamına girmediğinden ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılsın kullanılmasın, muafiyetten yararlandırılmayacak, dolayısıyla arazi (arsa) vergisine tabi tutulacaktır" ifadelerine yer verilmektedir.

987.1. Sirkülerdeki açıklamaya göre, belediye ve mücavir alan dışında bulunan arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziler muafiyetten yararlanamayacaklardır. Ancak Danıştay'ın istikrar kazanan kararları aksi yönde olup "maddedeki ticari, sınai ve turistik faaliyette kullanmama şartının sadece araziler için geçerli olmayıp, arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziler için de geçerli olduğu" hüküm ve gerekçesini içermektedir. Bu yönde pek çok Danıştay kararı olup[509] özellikle Danıştay 9. Dairesi'nin E.2007/2145,

---

bulunmaktadır.

509 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 15.11.2006 tarih ve E:2005/2222, K:2006/4411 sayılı kararı: *Olayda, davacıya ait belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunduğu tartışmasız olan söz konusu arsanın kiraya verildiği veya ticari, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanıldığı yolunda herhangi bir iddia ve tespit bulunmaması karşısında, taşınmazın mevcut haliyle Yasa'da daimi muafiyet için*

K.2007/4981 sayı ve 13.12.2007 tarihli kararı ve gerekçesi, konunun daha iyi anlaşılması bakımından zikredilmeye değerdir:

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun "Arazi Vergisinin Mevzuu" başlıklı 12'nci maddesinde;[510] *Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsaların bu Kanun hükümlerine göre arazi vergisine tabi olduğu, belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazilerin arsa sayılacağı, belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu Kanuna göre arsa sayılacağının Bakanlar Kurulu Kararı ile belli edileceği, aksine hüküm olmadıkça bu Kanun'un diğer maddelerinde yer alan arazi tabirinin arsaları da kapsayacağı belirtilmiştir.*

Aynı Kanun'un 14'üncü maddesi (g) fıkrasında;[511] *belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazilerin kiraya verilmemek şartıyla arazi vergisinden daimi olarak muaf tutulacağı, gelir vergisinden muaf esnaf ile basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan arsa ve arazi hariç olmak üzere, ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi ile arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazi için bu muafiyetin uygulanmayacağı hükmü yer almakta, bu fıkranın uygulanması ile ilgili 17 seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği'nin "Arazi Vergisi ile İlgili Değişiklikler" başlıklı III/1 Bölümünde de; "Emlak Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesine eklenen (g) fıkrası ile belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi, Arazi Vergisinden daimi olarak muaf tutulmuştur. Ancak, anılan yerlerde bulunan arazi, arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazilerden ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılanlar için bu muafiyet uygulanmayacaktır." açıklaması bulunmaktadır.*

Anılan 14'üncü maddenin (g) fıkrası hükmüne göre bir arazinin emlak vergisi daimi muafiyetinden yararlanabilmesi için; belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunması, kiraya verilmemesi, ticari, sınai ve turistik faaliyette kullanılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, anılan Kanun'un 12'nci maddesinde Kanun'un diğer mad-

---

öngörülen şartları taşıdığı, bu nedenle de, emlak vergisinden daimi muaf tutulması gerektiği sonucuna varıldığından, tahakkuk ettirilerek tahsil edilen emlak vergisinin reddine ilişkin işlemde isabet görülmemiştir, açıklamasını içermektedir.

Danıştay 9. Dairesi'nin 10.07.2008 tarih ve E:2007/6313, K:2008/2564 sayılı kararı: *Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arsanın kiraya verildiği veya ticari, sinai ve turistlik faaliyetlerde kullanıldığı yolunda bir iddia ve tespitte bulunulmaması karşısında taşınmazın Emlak Vergisi Kanunu'nda daimi muafiyet için öngörülen şartları taşıdığı, bu nedenle aksi yönde verilen mahkeme kararının kanun yararına bozulması gerektiği,* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.05.2008 tarih ve E:2007/3817, K:2008/2257 sayılı kararı da aynı yöndedir.

510 1610 sayılı Kanun'un 7'nci maddesiyle değişik.

511 3239 sayılı Kanun'un 104'üncü maddesiyle eklenmiştir.

delerinde geçen arazi tabirinin arsaları da kapsayacağı belirtildiğinden ve 14'üncü maddenin (g) fıkrasının parantez içi hükmünde de gelir vergisinden muaf esnaf ile basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan arsa ve arazi hariç ibaresi yer aldığından, sözü edilen maddedeki ticari, sınai ve turistik faaliyette kullanmama şartının sadece araziler için geçerli olmayıp, arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziler için de geçerli olduğu anlaşılmaktadır.

Dosyada mevcut bilgi ve belgelerden, vergisi ihtilaflı arsanın belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunduğu görülmektedir.

Olayda, davacıya ait belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunduğu tartışmasız olan sözkonusu arsanın kiraya verildiği veya ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanıldığı yolunda herhangi bir iddia ve tespit bulunmaması karşısında, taşınmazın mevcut haliyle Yasa'da daimi muafiyet için öngörülen şartları taşıdığı, bu nedenle de, emlak vergisinden daimi muaf tutulması gerektiği sonucuna varıldığından, söz konusu verginin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmemiştir.

988. Kısacası, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (u) fıkrası da dikkate alındığında, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan bina, arazi ve arsalar (*arsa sayılacak parsellenmemiş araziler*) emlak vergisinden (bina ve arazi vergisi) muaftır. Gelir vergisinden muaf esnaf ile basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan binalar, *arsa ve araziler* hariç olmak üzere, ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar, *arazi ile arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziler* ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmayacaktır.[512]

---

512 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 15.11.2006 tarih ve E:2005/1556, K:2006/4412 sayılı kararı ile; *Emlak Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin g fıkrası hükmüne göre bir arazinin emlak vergisi daimi muafiyetinden yararlanabilmesi için; belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunması, kiraya verilmemesi, ticari, sınai ve turistik faaliyette kullanılmaması gerektiği, kanunun 12. maddesinde kanunun diğer maddelerinde geçen arazi tabirinin arsaları da kapsayacağı belirtildiğinden ve 14. maddenin g fıkrasının parantez içi hükmünde de gelir vergisinden muaf esnaf ile basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan arsa ve arazi hariç ibaresi yer aldığından, sözü edilen maddedeki ticari, sınai ve turistik faaliyette kullanmama şartının sadece araziler için geçerli olmayıp, arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziler için de geçerli olduğu belirtilerek, vergisi ihtilaflı arsanın belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunduğu tartışmasız olan arsanın kiraya verildiği veya ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanıldığı yolunda herhangi bir iddia ve tespit bulunmaması karşısında, taşınmazın mevcut haliyle daimi muafiyet için öngörülen şartları taşıdığı, bu nedenle de, emlak vergisinden daimi muaf tutulması gerektiğine,* karar verilmiştir.

Danıştay 9. Dairesi'nin 15.11.2006 tarih ve E:2005/2222, K:2006/4411 sayılı, 15.11.2006 tarih ve E:2005/1593, K:2006/4413 sayılı ve 27.5.2008 tarih ve E:2007/6313, K:2008/2564

989. Bu konuda *belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki binalar* için yapılan açıklamaların da göz önünde bulundurulması gereklidir.

2.1.1.2.2.5. Petrol Boru Hatları ile İlgili Taşınmazlar

990. 14'üncü maddenin (h) fıkrasında;[513] Petrolün boru hatları ile transit geçişi ile ilgili projeler kapsamında; kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun maliki veya irtifak hakkı sahibi olduğu ve ilgili proje yatırımcıları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş gayrimenkuller kiraya verilmemiş olmak şartıyla emlak vergisinden muaf tutulmuştur.

991. Fıkra gereğince bir arazinin daimi muafiyetten yararlanabilmesi için, öncelikle petrol boru hatları veya transit geçişi ile ilgili proje güzergâhında olması gerekir. Bu güzergâhtaki arsa ve arazilerin, bu konuya ilişkin olarak kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun sahibi olduğu veya irtifak hakkı sahibi olduğu arazi olması ve ilgili petrol boru hattı ve transit geçiş projesi yatırımcıları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş olan arazi olması gerekir.

992. İrtifak hakkı kısaca; bir eşya üzerinde hak sahibine o eşyadan yararlanma yetkisi sağlayan, herkese karşı ileri sürülebilen bir haktır. Başka bir ifadeyle; taşınmaz sahibinin taşınmazını bir başkasının kullanmasına müsaade etmesidir.

993. Petrolün boru hatları ile transit geçişi ile ilgili projeleri, bunlarla ilgili kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşu ve ilgili proje yatırımcıları 4586 sayılı Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun[514] hükümlerine göre saptanacaktır.

994. Fıkra metninde yer alan özel şartlarla birlikte 14'üncü maddenin giriş fıkrasında yer alan hüküm gereğince bu tür arsa ve arazilerin, muafiyet şartlarından yararlanabilmeleri için kiraya verilmemiş olmaları şarttır.

995. Muafiyet için öngörülen şartları taşımayan veya zaman içerisinde kaybeden taşınmazlar, muafiyet kapsamından çıkacak ve emlak vergisi mükellefiyetine tabi olacaklardır.

996. 2000 yılında yapılan değişiklikle Kanun'a eklenen bu fıkra ile emlak vergisinde muafiyet sağlanarak yatırımcıyı teşvik etmek ve kamulaştırmaya konu olan arazilerin çoğunun boru hattı güzergâhı boyunca dar bir şerit halinde binlerce parselden oluşması nedeniyle bürokratik işlemleri ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Nitekim bu amaç Emlak Vergisi Kanunu'nda değişiklik

---

sayılı kararları da bu yöndedir.

513 23.06.2000 tarih ve 4586 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile eklenmiştir.

514 29.06.2000 tarih ve 24094 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yapan 4886 sayılı Kanun'un gerekçesinde açıkça belirtilmektedir.

996.1. Genel gerekçede: "Ülkemiz bulunduğu bölge itibariyle zengin doğalgaz ve petrol kaynaklarına sahip ülkelere komşu olmasının yanında bu enerjiye talebi olan Avrupa ülkelerine de yakın konumdadır. Bu durum Türkiye'nin bir petrol ve doğalgaz transit ülkesi olmasının sağlamasının yanında bunun getireceği yeni ticari imkânlara ek olarak Türkiye'yi enerji ticareti yan bir petrol ve doğalgaz terminali durumuna getirecektir. Türkiye, bir enerji köprüsü olma imkânını sağlayan ve coğrafi konumundan kaynaklanan bu avantajı kullanmak amacıyla; konu ile ilgili olarak gerekli tüm tedbirleri almak ve düzenlemeler yapmak zorundadır. Bu itibarla, kapsamlı, açık ve yatırımcıları özendirecek hukuki bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır. ... Tasarı ile farklı kamu kuruluşlarının yetki alanına giren ve sorunları giderebilecek bir kanunun çıkarılmasına duyulan ihtiyaç nedeniyle petrolün boru hatlarıyla transit geçişine ilişkin hukuki statü belirlenmektedir" ifadelerine yer verilmiştir (TBMM Tutanak Dergisi, 2012).

997. Fıkra metninde her ne kadar petrolün boru hatları ile transit geçişinden bahsediliyor ve doğalgazdan bahsedilmiyorsa da 4586 sayılı Kanun'un tanımlar başlıklı 3'üncü maddesinin (j) bendinde petrol, yer altından çıkan veya çıkarılan sıvı veya gaz halindeki doğal hidrokarbonları olarak tanımlanmış olduğundan, doğalgaz boru hatlarının transit geçişi de bu kapsamdadır.

2.1.1.2.2.6. Toplu Konut İdaresi Başkanlığına Ait Arazi ve Arsalar

998. 14'üncü maddenin (i) fırkasında[515] *Toplu Konut İdaresi Başkanlığına ait arazi ve arsalar,* kiraya verilmemek şartıyla arazi vergisinden muaf tutulmuştur.

999. Fıkra hükmünden yararlanabilecek arazi ve arsaların nitelikleri konusunda hiçbir sınırlama getirilmemekle birlikte, muafiyet için bu arsa ve arazilerin Toplu Konut İdaresine ait olması şarttır.

1000. Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nın görev ve sorumlulukları, 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu[516] ile belirlenmiştir.

1001. Emlak Vergisi Kanunu'nda 2010 yılında yapılan bu düzenleme ile bir yandan Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nın sosyal niteliği ve sosyal amaçlar gözetilirken öteki yandan belediyelerin binalar üzerinden tahsil edecekleri emlak vergisi miktarının artırılması amaçlanmıştır. Nitekim bu konu söz konusu değişikliğin yapıldığı, 5953 sayılı Kanun'un 2'nici maddesinin gerekçesinde izah edilmektedir.

---

515 25.02.2010 tarih ve 5953 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi ile eklenmiştir.

516 17.03.1984 tarih ve 18344 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1001.1. Madde gerekçesi bu fıkranın uygulaması bakımından açıklayıcı nitelik de taşımaktadır. Bu çerçevede maddenin gerekçesinde: "Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ) tarafından üretilen konutların %85'inin yoksullara, dar ve orta gelirlilere yönelik sosyal amaçlı projeler kapsamında üretildiği, dolayısıyla idarenin mülkiyetinde bulunan arazi ve arsaların bu sosyal amaçlı projelerde kullanıldığı, bu projelerin planlanan sosyal amaca ulaşmasının maliyetlerin en aza indirilmesi suretiyle yoksul, dar ve orta gelirli vatandaşların alım gücüne hitap etmesiyle mümkün olabildiği; ayrıca, bu projelerde kullanılmak üzere Hazineden TOKİ'ye geçen araziler ve arsaların Hazinede iken emlak vergisinden muaf olduğu halde idareye geçtikten sonra vergiye tabi hale geldiğinden ödenen emlak vergileri proje maliyetlerinin artırarak konut satış bedellerinin hedef kitlenin alım gücünün üstüne çıkmasına sebebiyet verdiği, hatta her yıl 1250 adet sosyal konut üretmeye ayrılabilecek bir kaynağın emlak vergisi olarak ödendiği; Emlak Vergisi Kanunu'nda özellikle sosyal niteliği dikkate alınarak pek çok kurum ve kuruluşa ait arazi ve arsalar için muafiyet getirildiği nazara alındığında aynı gerekçeyle TOKİ'ye ait arazi ve arsalar için de muafiyet getirilmesinin uygun olacağı; kaldı ki bu arazi ve arsalar üzerinde binaların yapımını müteakip cins tashihi yapılarak binalar için daha yüksek emlak vergisi ödeneceği, dolayısıyla idarenin arazi ve arsalarına emlak vergisi muafiyeti sağlanarak maliyetlerin aşağıya çekilmesi suretiyle bina yapım ve satımının hızlandırılması belediyelerin sonuçta daha fazla emlak vergisi almalarını sağlayacağı" hususlarına yer verilmiştir (TBMM, 2012).

1002. Son olarak, Toplu Konut İdaresi'ne ait yalnızca arsa ve arazilerin emlak (arazi) vergisi daimi muafiyet kapsamında olduğunu, binaların ise herhangi bir emlak vergisi muafiyeti kapsamında bulunmadıklarını hatırlatmakta yarar bulunmaktadır.

2.1.2. Emlak Vergisinden Geçici Muaf Olan Yerler

1003. Emlak Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde bina vergisine; 15'inci maddesinde ise arsa ve arazi vergisine ilişkin geçici muaflıklar düzenlenmiştir.

1004. Bu maddelerde yer alan muafiyetlerin *"Geçici Muafiyet"* olarak adlandırılmasının sebebi, belli şartların gerçekleşmesine bağlı olarak öngörülen muafiyetlerin uygulanacağı sürelerin de belirlenmiş olmasıdır. Yani bu maddelerde yer alan muafiyetler söz konusu bina, arsa ve araziler için ancak belli sürelerde uygulanacaktır. Geçici muafiyetler, söz konusu muafiyeti oluşturan olayın vuku bulduğu tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlayacak ve kanunda öngörülen süre sonunda sona erecektir.

2.1.2.1. Bina Vergisinden Geçici Muaf Olan Binalar

1005. Emlak Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde, altı fıkra halinde binalar için

geçici emlak vergisi muafiyeti düzenlenmiş ve hangi binaların ne tür şartlarla bu muafiyete tabi olacakları hüküm altına alınmıştır.

1006. Her bir fıkrada, o fıkrada düzenlenen geçici muafiyet durumuna ilişkin muafiyet şartlarına yer verilmekle birlikte, ayrıca maddenin numaralandırılmayan son iki fıkrasında yer alan hükümlerle, maddenin, (a), (b), (c) ve (d) fıkralarında yazılı muafiyetlerden istifade için, mezkûr fıkralarda yazılı hallerin vukuunda, keyfiyetin bütçe yılı içinde ilgili vergi dairesine bildirilmesi şart olduğu; ancak, bu olaylar bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulmuş ise, bildirimin, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı maddenin son fıkrasında ise, süresinde bildirimde bulunulmazsa muafiyetin, bildirimin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren geçerli olacağı,[517] bu takdirde bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkının düşeceği belirtildikten sonra, köylerdeki inşaatlar için bildirimde bulunulmayacağı hüküm altına alınmıştır.

1007. Belediyeler tarafından, bir bina için, geçici muafiyetlerin uygulanıp uygulanmayacağı konusu somut tespitler yapılarak karara bağlanmalı ve bu tespitlerde, 5'inci maddenin ilgili fıkralarında yer alan hususlar araştırıldıktan sonra karar verilmelidir.[518]

1008. Bu maddede yer alan ve her birinde ayrı bir geçici muafiyet konusunun düzenlendiği fıkralardan hareketle binalar için geçici muafiyet hükümlerini incelemek yerinde olacaktır.

2.1.2.1.1. Geçici Mesken Muafiyeti

1009. 5'inci maddenin (a) fıkrasında; *Mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin, 2.500 Türk Lirasından az olmamak üzere vergi değerinin 1/4 ü, inşalarının sona erdiği yılı takibeden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.*

Bu binaların, bina apartman ise dairelerin, mesken olarak kullanılması

---

517 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 18.09.1997 tarih ve E:1996/3368, K:1997/2606 sayılı kararı ile; *Emlak Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin sondan bir evvelki fıkrasında muafiyet uygulamalarında (a), (b) (c), (d) fıkralarında yazılı muafiyetlerden istifade için bildirimin şart olduğu (f) fıkrasında yazılı (organize sanayi bölgesi gibi) yerler için böyle bir hüküm bulunmadığı gerekçesi ile organize sanayi bölgeleri ile küçük sanat sitelerindeki binaların 5 yıl süre ile geçici muafiyetten yararlanacağına,* karar verilmiştir.

518 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 04.05.2006 tarih ve E:2005/4, K:2006/1686 sayılı kararına göre; *Emlak Vergisi Kanunu'nun 5. maddesindeki geçici muafiyetin uygulanabilmesi için, dava konusu olayda bu maddede belirtilen koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğinin incelenmesi gerekir. Bu nedenle muafiyetten yararlanmada bildirim şart olan hallerde bildirimin yapılıp yapılmadığının öncelikle incelenmesi,* gereklidir.

şartıyla, satınalma veya sair suretle iktisap olunması halinde de yukardaki muaflık hükmü kalan süre için uygulanır.

Mevcut binalara ilave yapılması halinde, 33 üncü maddenin (1) sayılı bendine göre beyan edilen değerden bu kısma isabet eden değer için, yukarda yazılı muafiyet aynı şart ve süre ile uygulanır.

Binanın, bina apartman ise dairenin, kısmen veya tamamen mesken olarak kullanılmaması halinde bu binaya veya daireye tanınmış bulunan muafiyet bu halin vukubulduğu yılı takibeden bütçe yılından itibaren düşer hükmü yer almaktadır.

1010. Bu muafiyet ile ilgili olarak 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde açıklamalar yapılmıştır.

1011. Emlak Vergisi değerinin dörtte birinin bina vergisinden müstesna tutulması 'geçici mesken muafiyeti' uygulamasıdır. Geçici mesken muafiyeti şahıslara değil, konutlara tanınmış bir muafiyettir. Konut olarak kullanılan ev, bina ya da apartman dairelerinde, inşaatın bitim tarihini izleyen yıldan itibaren 5 yıl süre ile vergi değerinin 1/4'ü emlak verginden muaftır.[519]

1012. Geçici mesken muaflığında yeni inşa edilen binanın vergisinin, arsasının (veya arsa payının) vergisinden az olamayacağı yönündeki 8'inci madde hükmü ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Konu ile ilgili bir özelgede[520] şu husus belirtilmektedir: "İnşaatı 1999 yılında biten mesken bina ve binaları için değişiklik nedeniyle verilecek bina vergisi beyannamesinde bildirilecek matrah üzerinden hesaplanacak ve 2000 yılında ödenecek bina vergisinin, bu bina veya binaların arsa payı üzerinden hesaplanacak arsa vergisinden az olması halinde, arsa payı üzerinden hesaplanacak arsa vergisinin bina vergisi olarak tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesi gerekmektedir." Bu durumda yeni inşa edilen meskenin vergisi de arsasının vergisinden az olmayacaktır.

1012.1. Öncelikle meskenin arsasının veya arsa payının vergi değeri ile meskenin bina olarak vergi değeri tespit edilecek, bina vergisi değerinin 1/4 oranındaki kısmı düşüldükten sonra arsa vergi değeri üzerinden arsa vergisi oranının

---

519 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.01.1983 tarih ve E:1982/9134, K:1983/268 sayılı kararı; *mesken olarak kullanılan dairelerin geçici muafiyetten yararlandırılması gerekeceği,* yönündedir.

520 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 10.05.1999 tarih ve 18219 sayılı **özelge**sinde: G*eçici mesken muaflığının uygulanmasının söz konusu olduğu durumda karşılaştırma, muafiyet miktarının düşülmesinden önceki vergi değeri esas alınmak ve bu değer üzerinden hesaplanacak vergi gözönünde bulundurulmak suretiyle yapılır. Bu durumda, yeni inşa edilen mesken binalarında beyan edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi ile arsasının vergisi karşılaştırılacak, aradaki fark, bina veya binaların vergi değerinden ¼ muafiyet düşüldükten sonra kalan matraha % 01 bina vergisi nispetinin uygulanması sonucu bulunan miktara ilave edilecektir,* açıklaması yer almaktadır.

uygulanmasıyla elde edilecek bina vergisi ve bina değerinin 3/4 oranındaki kısmı için bina vergisi oranının uygulanmasıyla elde edilecek bina vergisi birbirine eklenecektir. Beşinci yıldan sonra ise meskenin vergisi bina vergisi değeri üzerinden tarh edilecektir. Bu geçici muafiyetten, mesken olarak kullanılması şartıyla, satın alma veya sair suretle iktisap eden kişi de kalan süre bakımından faydalanacaktır.

1013. Geçici konut muafiyeti için ilk şart, bina veya apartman dairesinin mesken olarak kullanılmasıdır. Mesken, diğer bir adıyla konut; bir insanın yatıp kalktığı, iş zamanı dışında kaldığı ev, apartman gibi yer, ikametgâh olarak tanımlanmaktadır. Büyüklüğüne, teknik özelliklerine veya yasal durumuna bakılmaksızın, ikamet amacıyla kullanılan her yer konut olarak kabul edilir.

1014. Yeni inşa edilen binaların konuttan başka bir amaca mahsus binalar olması halinde (örneğin işyeri gibi) geçici muafiyetten yararlanmaları mümkün değildir. Bir binanın mesken olup olmadığı, fiili kullanımına göre tespit edilir. Örneğin *Yapı Kullanma İzin Belgesi*nde mesken olarak görüldüğü halde işyeri olarak kullanılmakta olan bir bina da bu muafiyetten yararlanamayacaktır.

1015. Ayrıca, fıkranın son bendinde yer alan hükme göre, bina veya dairenin kısmen de olsa konut dışında başka bir amaçla kullanılıyor olması durumunda da söz konusu muafiyet, bu kısmen de olsa konut dışında kullanım durumunun oluştuğu yılı takip eden bütçe yılından itibaren ortadan kalkacaktır. Bu durumdaki bina veya dairenin yalnızca mesken olarak kullanılmayan kısmı değil tamamı geçici muafiyetten yararlanamayacaktır. Yeni bina, örneğin hem işyeri hem de konut olarak kullanılıyorsa geçici muafiyetten yararlanamayacak ve binanın toplam vergi değeri üzerinden vergisi hesaplanacaktır.

1016. Yeni inşa edilmiş ve mesken olarak kullanılan bir bina veya dairenin, alım satım ya da başka bir sebeple iktisap edilmesi halinde ise, iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık muafiyet süresinden kalan süre için söz konusu geçici muafiyet uygulaması yapılabilecektir. Bu durumda geçici muafiyet süresi, kalan süre kadardır.

1017. Konut olarak kullanılan binanın yeni inşa edilmiş olması gerekir. Zira muafiyet hükümleri inşaatın tamamlanmasını müteakip 5 yıllık sürede geçerli olacaktır. Sürenin başlangıcında esas alınacak olan başlangıç zamanı inşaatın tamamlanma zamanıdır. Yeni inşaat bir arazi veya arsa üzerinde bir binanın yapılması ve kullanım amacına uygun olarak tamamlanmasıdır. Binanın bitim tarihi, binaların inşa edildikleri amaç doğrultusunda kullanılabilecek duruma geldiği tarihtir. Binanın içinde fiilen oturuluyor olmasına veya iskan belgesinin alınmış olmasına gerek yoktur.

1018. Emlak vergisi bakımından var olan bir binaya ilaveler yapılması da yeni inşaat olarak sayılmaktadır. İlave inşaatlar, örneğin bir binaya yeni bir kat,

yeni bir daire yapılması olabileceği gibi; var olan bir daireye yeni bir oda, banyo, mutfak gibi kullanım amacını tamamlayan ve kolaylaştıran bölümler eklenmesi suretiyle de olabilecektir. Ayrıca, emlak vergisi bakımından, kalorifer, klima, asansör de ilave inşaat olarak kabul edilmektedir. Ancak onarım ve tadilat yapılması yeni inşaat olarak kabul edilmemektedir.

1018.1. İlaveler suretiyle yapılan inşaatlarda yeni inşaata ilişkin geçici muafiyet hükümlerinden binanın tamamı değil, ilave mahiyetinde yapılan inşaat bölümleri faydalanacaktır.

1019. Başkalarına ait arsa ve arazi üzerine izinsiz olarak inşa edilen gecekonduların konut olarak kullanılması ve diğer koşullara uyması durumunda geçici muafiyetten yararlanabileceklerdir.

1020. Muafiyetten yararlanmayı gerektiren durumların süresinde belediyelere bildirilmesi gerekmektedir. Ancak, bunun için inşası tamamlanan konutun bildiriminin süresinde verilmesi gerekmektedir. Geçici muafiyetten yararlanabilmek için konuta ilişkin bildirim, belediyeye inşaatın bittiği bütçe yılı içinde yapılmalıdır. Ancak, inşaat takvim yılının son üç ayı içinde bitirilmişse (Ekim-Kasım-Aralık) bildirim bitim tarihini izleyen üç ay içinde yapılır. Belediyeye geç bildirimde bulunulması durumunda, bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer ve o yıllara ait vergi tam olarak tahakkuk ettirilir ve tahsil edilir. belediyelere geç bildirimde bulunulması durumunda geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer, ancak kalan süre için muafiyet uygulanır. Nitekim bu hususla ilgili olarak 5'inci maddenin son fıkrası ile şu husus belirtilmiştir: Süresinde bildirimde bulunulmazsa muafiyet, bildirimin yapıldığı yılı takibeden bütçe yılından muteber olur. Bu takdirde bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer.

1021. Bir kişinin birden çok konutunun olması durumunda, her bir konut 1/4 oranında geçici konut muafiyetinden ayrı ayrı yararlanacaktır. Çünkü geçici muafiyet kişilere değil konutlara uygulanan bir muafiyettir.

1022. Paylı (müşterek) mülkiyet ya da elbirliği (iştirak halinde) mülkiyet durumunda 1/4 oranındaki muafiyet binalara tanındığı için her ortak, binanın toplam vergi değeri üzerinden kendisine düşen payı oranında yararlanır.

1023. Örneğin, büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde bulunan ve inşaatı 2011 yılında tamamlanan bir meskenin arsa payının vergi değeri 100.000,00 TL olsun, bu arsa üzerinde inşa edilmiş olan meskenin vergi değeri de 50.000 TL olsun.

1023.1. Bu taşınmazın 2011 vergisi 100.000,00 TL x ‰6 = 600,00 TL olacaktır. Kanunda bina vergisinin arsa vergisinden az olamayacağı hükmü olmamış olsaydı 2012 yılının vergisi arsa değeri ve bina değerinin toplamına yeniden değerleme oranı ve bina vergisi oranının uygulanması ile bulunacak ve bu

durumda; 150.000,00 TL x %10,26 = 165.390,00 TL x ‰2 = 330,00 TL vergi ödenmesi gerekecekti.

1023.2. Ancak 2012 yılı için bu şekilde hesaplanacak vergi arsa vergisinden az olduğundan; öncelikle arsa payının vergi değeri ile meskenin bina olarak vergi değeri tespit edilecektir. Bu durumda arsa vergisi ve bina vergisi ayrı ayrı tahakkuk edilecektir. Böylece arsa değeri ve vergisi, 100.000,00 TL (100.000 TL x % 10,26) = 110.260,00 TL x ‰ 6 = 661,00 TL olacak; bina değeri ve vergisi (2012 inşaat maliyet değerine göre binanın değerinin 56.000,00 TL olduğunu varsayarsak), bina vergisi değerinin 1/4 oranındaki kısmı düşüldükten sonra, 56.000,00 TL x ¾ =42.000 TL x ‰ 2 = 84 TL olacak ve mesken için 2012 yılında ödenmesi gereken vergi 661,00 + 84,00 = 745,00 TL olacaktır.

1024. Takip eden 4 yıl boyunca vergi bu şekilde tarh edilecek; geçici muafiyetin sona ereceği 2017 yılının vergisi, arsa değeri ve bina değerinin toplamına bina vergisi oranının uygulanmasıyla tarh olunacaktır. Geçici mesken muafiyeti Kanun tarafından öngörülmemiş olsaydı ödenmesi gereken vergi 661,00 + 112,00 = 773,00 TL olacaktı.[521]

2.1.2.1.2. Turizm Teşvik Muafiyeti

1025. Kanun'un 5'inci maddesinin (b) fıkrasında; Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde turizm müessesesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı maksatlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların bu maksada tahsisi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı takibeden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır hükmü yer almaktadır.

1026. Turizm teşvik muafiyeti takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl olup emlak vergi değerinin tamamından muafiyet olarak uygulanacaktır. Turizm teşvik muafiyetinden yararlanabilmek için öncelikle, bina sahibinin, turizm müessesesi belgesi almış gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olunması gerekmektedir.

1027. Fıkra metninde geçen 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu,[522] turizm sektörünü düzenleyecek, geliştirecek, dinamik bir yapı ve işleyişe kavuşturacak tertip ve tedbirlerin alınmasını sağlamak amacıyla yürürlüğe konulmuş bir

---

521 35 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde meskenin vergi değerinin hesaplanmasına ilişkin örnek bulunmaktadır. Bununla birlikte bu örnekte vergi hesabı yapılmamıştır.

33 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ndeki örnekte de binanın vergi değeri hesaplanmış olmakla birlikte; bina vergisinin arsa vergisinden az olamayacağına ilişkin bir hesaplama yapılmamıştır.

522 16.03.1982 tarih ve 17635 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kanundur. Bu kanunun 3'üncü maddesinde, Turizm İşletmesi (Müessesesi) Belgesi "Turizm sektöründe faaliyet gösteren turizm işletmelerine Kültür ve Turizm Bakanlığınca verilen belge" olarak, Turizm Yatırım Belgesi ise, "turizm sektöründe yatırım yapana tespit edilen yatırım dönemi için Kültür ve Turizm Bakanlığınca verilen belge" olarak tanımlanmakta; "Türk veya yabancı uyruklu, gerçek veya tüzel kişilerce birlikte veya ayrı ayrı gerçekleştirilen ve turizm sektöründe faaliyet gösteren ticari işletmeler" de, Turizm İşletmeleri (Müesseseleri) olarak adlandırılmaktadır. 2634 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (a) bendinde, Turizmi Teşvik Kanunu ve diğer mevzuatta yer alan teşvik tedbirleri ile istisna, muafiyet ve haklardan yararlanabilmek için Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan "turizm yatırımı belgesi" veya "turizm işletmesi belgesi" alınmasının zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır.

1028. Fıkrada yer verilen, gelir vergisi mükellefleri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda,[523] kurumlar vergisi mükellefleri ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda[524] tanımlanmaktadır.

1029. Mükelleflerin, ilgili kanunlarda yapılan tanımlar çerçevesinde şartları yerine getirmiş olmaları turizm teşvik muafiyetinin uygulanması için gereklidir. Şartları tam olarak taşımayan emlak vergisi mükellefleri için bu geçici muafiyetin uygulanma olanağı bulunmamaktadır.

1030. Fıkrada yer alan geçici emlak (bina) vergisi muafiyetinin uygulanmasında geçerli olan belgelerin hangileri olduğu hususu, 2 Seri No.lu Emlak Vergisi Sirküleri'nde, Maliye Bakanlığı tarafından açıklanmıştır. Bu sirkülerde de belirtildiği üzere; Kültür ve Turizm Bakanlığınca turizm işletmelerine yatırım ve işletme aşamasında, *turizm yatırımı belgesi, turizm deneme işletmesi belgesi, turizm işletmesi belgesi, kısmi turizm deneme işletmesi belgesi ve kısmi turizm işletmesi belgesi* verilmektedir[525]. Söz konusu belgelerin

---

523 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

524 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

525 2634 sayılı Kanun'un 37 nci maddesinin (A) bendi hükmü uyarınca, 21.05.2000 tarih ve 2000/760 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan "Turizm Tesisleri Yönetmeliği"nin 4 üncü maddesinde turizm tesislerine verilen belgeler; turizm yatırımı belgesi, turizm deneme işletmesi belgesi, turizm işletmesi belgesi, kısmi turizm deneme işletmesi belgesi ve kısmi turizm işletmesi belgesi olarak sayılmıştır. Anılan Yönetmeliğin 9'uncu maddesinde deneme işletme belgelerinin tesisin sınıfına uygun şartları taşıması halinde turizm işletmesi belgesi veya turizm kısmi işletmesi belgesi verileceği, aksi halde belgenin iptal edileceği belirtilmektedir. "Turizm Tesisleri Yönetmeliği", 10.05.2005 tarih ve 2005/8948 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan "Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik"in 56'ncı maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde turizm tesislerine verilen belgeler; turizm yatırımı belgesi, turizm işletmesi belgesi ve kısmi turizm işletmesi belgesi olarak sayılmıştır.

tamamı 1319 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin (b) fıkrasında ifade edilen "turizm müessesesi belgesi" mahiyetindedir. Bu nedenle söz konusu belgelerden herhangi birine istinaden geçici emlak (bina) vergisi muafiyetinden faydalanılması mümkün bulunmaktadır. Ancak bu muafiyetten yararlanabilmek için, söz konusu binaların gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan turizm işletmelerine dâhil olması ve Turizmi Teşvik Kanunu'nda belirtilen maksatlara tahsis edilmesi gerekmektedir.

1031. Turizm teşvik muafiyetinden yararlanabilmek için turizm işletmesine ait binaların, 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nda yazılı maksatlara tahsis edilmiş olması ve mükellefin işletmelerine kayıtlı olması gerekmektedir. Bu geçici muafiyet binaların kendisine tanınmış bir muafiyet olduğundan, kullanım amacı devam ettiği sürece, binanın devredilmiş ya da kiralanmış olmasının muafiyet uygulanmasına etkisi olmayacak, amaca tahsisi devam ettiği sürece muafiyet uygulaması da devam edecektir.[526]

1031.1. Binanın devredilmesi durumunda yeni malik, binanın tahsis amacı doğrultusunda öngörülen süreden kalan süre için geçici muafiyetten yararlanma hakkına sahip olacaktır.[527] Devir işleminin yapılığı yıla ilişkin olarak muafiyet eski sahibi adına, devir işleminin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılına ilişkin muafiyet ise yeni sahibi adına uygulanacaktır.

1031.2. Ancak işletmeye kayıtlı olmayan, yani mükelleflerin bilanço ve envanterine kayıtlı olmayan binalar, bu amaçlara tahsis edilmiş olsalar bile muafiyetten yararlanamazlar. Nitekim bu konu ile ilgili özelgede;[528] "Turizm Teşvik Kanunu hükümleri çerçevesinde emlak vergisi muaflığından gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, işletmelerine dahil, kendilerine ait binalar nedeniyle yararlanabileceğinden, aynı maksada tahsis edilmekle birlikte kendilerine ait olmayıp işlettikleri veya kiraladıkları binalar için geçici emlak vergisi muafiyetinin uygulanmasının mümkün olmadığı" görüşüne yer verilmektedir. Yine konu ile ilgili olarak; 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin "Turizmi Teşvik Muaflığı" başlıklı (A/3-b-2) bölümünün son paragrafında: "Sözü edilen muaflıktan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükel-

---

526 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.11.2001 tarih ve E:2001/695, K:2001/4283 sayılı kararında; *Sözkonusu düzenlemenin içeriğinden muafiyetin doğrudan yapının kendisiyle, bir başka deyişle tahsis biçimiyle (turizm amaçlı) ilgili olduğu, yapının bizzat ya da kiralama yolu ile işletilmesi koşuluna bağlanmadığı, turizm amaçlı olarak kullanılan taşınmazın kiracı tarafından işletilmesinin muafiyet durumunu etkilemediği* belirtilmektedir.

527 **Danıştay 9. Dairesi**'nin E:1979/1536, K:1980/1836 sayılı kararında; *turizm müessesesi belgesini haiz binanın turizme tahsisi, amacın tahakkuku için yeterlidir, kiraya verilmesi hususu turizme tahsisi değiştirmeyeceğinden ihtilaf konusu binaya geçici muafiyet tanınması yerindedir*, denilmektedir.

528 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 05.10.2009 tarih ve sayılı **özelge**si.

leflerinin işletmelerine dahil, kendilerine ait binalar faydalanabileceğinden adı geçen kişilerin kiralayıp aynı maksada tahsis edecekleri binalar için böyle bir muaflık söz konusu olmayacaktır" denilmektedir. Bu açıklamalara göre, emlak (bina) vergisi muafiyeti veya istisnasından emlak vergisi mükellefleri yararlanabileceğinden emlak vergisi mükellefi olmayıp, ilgili binayı her hangi bir şekilde işleten veya kiralayanların yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

1032. Mükelleflerin bu fıkrada yer alan geçici muafiyetten yararlanabilmeleri, bildirim şartına bağlanmıştır. Bu nedenle, söz konusu binalara ilişkin durumun; şayet bina yeni inşa edilmiş ise inşanın sona erdiği bütçe yılı içinde, eğer mevcut binalar bu maksada tahsis edilmiş ise belgenin alındığı bütçe yılı içinde, ancak bu olaylar bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulmuşsa olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde ilgili belediyeye bildirilmesi gerekmektedir. Süresinde bildirimde bulunulmaması halinde muafiyet, bildirimin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren muteber olacak ve bu takdirde bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşecektir. Danıştay'ın kararları da bu yönde olup, Emlak Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin b fıkrasında, geçici muafiyetten yararlanabilmek için, bildirim şartı öngörüldüğüne vurgu yapılmaktadır.[529] Yine Danıştay kararlarında,[530] "vergi beyannameleriyle yapılan bildirimlerin de yıl içinde yapılan diğer bildirimler gibi hukuksal değer taşıdığı ve muafiyetten yararlanmak için yıl içinde bildirim yükümlülüğünü beyannamesindeki açıklamasıyla yerine getiren yükümlünün emlak vergisi muafiyetinden yararlandırılması gerekeceği" belirtilmektedir. Bu muafiyetten yararlanmak için ilgili belgelerin verilmesi yeterlidir. Bu belgeler ile belediyeye bildirimde bulunulduğunda muafiyet uygulanacak başkaca bir şart aranmayacaktır.[531]

1033. Bunun yanı sıra, geçici olarak verilen belgelerin iptal edilmesi veya bu belgelerin yerine geçen belgelerin verilmemesi durumunda bu hususun gerçekleştiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren muafiyet uygulanma-

---

529 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 04.05.2006 tarih ve E:2005/4, K:2006/1686 sayılı kararında; *bu muafiyetten yararlanabilmek için belediyeye bildirimin şart olduğuna* karar verilmiştir.

530 Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 19.02.1993 tarih ve E:1992/107, K:1993/31 sayılı kararı. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 09.11.1988 tarih ve E:1988/1427, K:1988/3411 sayılı kararı da aynı yöndedir.

531 Bu hususla ilgili olarak **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 11.04.2011 tarih ve 262 sayılı **özelge**sinde şu açıklamalara yer verilmiştir: *... 2634 sayılı Kanun'un 5 inci maddesinin (a) fıkrasında "Turizm sektöründe; bu Kanun ve diğer mevzuatta yer alan teşvik tedbirleri ile istisna, muafiyet ve haklardan yararlanabilmek için Bakanlıktan, turizm yatırımı belgesi veya turizm işletmesi belgesi alınması zorunludur." hükmüne yer verilmiştir. Bu itibarla, ... ilgili belediyeye turizm işletmesi belgesi ile ilgili bildirimin yapılması durumunda, otel binasının turizm bölgesinde yer alıp almadığına bakılmaksızın geçici emlak vergisi muafiyetinin uygulanması gerekmektedir.*

yacaktır. Belgenin iptal edildiği yıla ilişkin olarak muafiyet uygulaması geçerliliğini koruyacaktır. Zira Emlak Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin (c) fıkrasına göre bina vergisi mükellefiyeti, muafiyetin sükut ettiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlamaktadır.

2.1.2.1.3. Doğal Afet Muafiyeti

1034. 5'inci maddenin (c) fıkrasında; Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen veya yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri (deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından afetin vuku bulduğu veya afete maruz bulunduğunun yetkili kuruluşça tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde afetin vukubulduğu yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binalar inşalarının sona erdiği yılı, kamu kuruluşlarınca ilgili kanunlarına göre inşa olunup hak sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı takibeden bütçe yılından itibaren 10 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır hükmü yer almaktadır.

1035. Maddenin bu fıkrasında yer alan durumdaki binalar için, vergi miktarının tamamı üzerinden muafiyet uygulanacak olduğundan, bu halde maddenin (a) fıkrasında yer alan 1/4 oranındaki geçici mesken muafiyeti hükmü uygulanmayacaktır.

1036. Şu kadar ki, kamu kuruluşlarınca afet bölgesi olduğu nedeniyle inşaat yasağı konulan yerlerde yapılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz.

1037. Fıkranın devamında, muafiyetten faydalanacak mükellefler İmar ve İskan Bakanlığından[532] veya bu Bakanlığın yetkili kıldığı kuruluşlardan afete maruz kaldıklarına dair alacakları bir belgeyi vergi dairesine ibraz etmeye mecburdurlar, hükmü yer almaktadır.

1038. Konu ile ilgili olarak 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde açıklamalar yapılmıştır. Bu fıkrada, birbirinden kolayca ayrılabilecek iki çeşit geçici bina vergisi muaflığı öngörülmektedir:

1038.1. a) Deprem, su basması, yangın gibi tabiî afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen vergi mükellefleri tarafından inşa edilen veya kamu kuruluşunca ilgili kanunlarına göre inşa edilip bu hak sahiplerine devir edilen binalara tanınacak geçici vergi muaflığı.

1038.2. b) Yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri (deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından inşa edilen veya kamu kuruluşunca ilgili kanunlarına göre

---

532 04.07.2011 tarih ve 27984 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 644 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı.

inşa edilip sözü edilen hak sahiplerine devir edilen binalara tanınacak geçici vergi muaflığı.

1039. Söz konusu edilen geçici muaflık 10 yıllık bir devreyi kapsamakta ve binaların mesken olarak kullanılması veya meskenden başka maksada tahsis edilmesi herhangi bir önem taşımamaktadır.

1040. Ancak, bu binaların tabiî afete uğrayan veya binaları tabiî afetle zarar görmesi muhtemel olduğu tespit edilen mükellefler tarafından inşa edilmesi veya kamu kuruluşunca ilgili kanunlara göre inşa edilip hak sahiplerine devir edilmesi geçici vergi muaflığından yararlanmak bakımından gerekli bulunmaktadır. Bu tür afetler meydana gelmeden veya bu afetlere maruz kalma ihtimali yetkililerce saptanmadan yapılacak olan yeni binalar bu muafiyetten yararlanamayacakları gibi, kasten yakılıp yıkılan binalar ile mükelleflerince yıktırılan binaların yerine yapılan bu tür binalar muafiyet kapsamında değildir. Bununla birlikte onarım ve tamiratlar yeni bina inşası sayılmadığından bu şekilde kullanılır duruma getirilen binalar da muafiyetten yararlanamayacaklardır.

1041. Ayrıca, muafiyetten faydalanacak mükelleflerin Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'ndan veya bu Bakanlığın yetkili kıldığı kuruluşlardan, il veya ilçe idare kurullarından[533] afete maruz kaldıklarına dair alacakları bir belgeyi (aslı veya örneğini) ilgili belediyeye ibraz etmeleri gerekmektedir. Şu kadar ki, afete maruz bulunduğu Bakanlık veya yetkili kuruluşlarca ilân edilmişse[534] böyle bir belge aranılmayacaktır.

1042. Öte yandan, sözü edilen binaların, tabiî afete uğrayan veya tabiî afetle (deprem hariç) zarar görmesi muhtemel vergi mükellefleri tarafından yapılması halinde, afetin vukuu veya afete maruz bulunulduğunun yetkili kuruluşça

---

533 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısiyle Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'un 1'inci maddesinde, deprem (yer sarsıntısı), yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri afetlerde; yapıları ve kamu tesisleri genel hayata etkili olacak derecede zarar gören veya görmesi muhtemel olan yerlerde alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlar hakkında bu kanun hükümlerinin uygulanacağı, afete uğrayan meskun yerlerin büyüklüğü o yerin tamamında veya bir kesiminde yıkılan, oturulamaz hale gelen bina sayısı, zarar gören yapı ve tesislerin genel hayata etki derecesinin, mahallin ekonomik ve sosyal özelliklerinin, zararın kamuoyundaki tepkisinin, normal hayat düzenindeki aksamaların ve benzeri hususların gözönünde tutulmak suretiyle afetlerin genel hayata etkililiğine ilişkin temel kuralların, İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının mütalaaları da alınarak İmar ve İskan Bakanlığınca hazırlanacak bir yönetmelikle belirtileceği, yukarıda yazılı afetlerin meydana gelmesinde veya muhtemel olması halinde zararın o yerin genel hayatına etkili olup olmadığına, yönetmelik esasları gereğince, İmar ve İskan Bakanlığı tarafından karar verileceği, şu kadar ki, afetin meydana gelmesi halinde bu kanun gereğince alınması lazım gelen acil tedbirlerin ittihazına afetin meydana geldiği bölgenin valisinin yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

534 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği'nde "ilanen tebliğ edilmişse" ifadesi yer almaktadır.

tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde inşaatın bitirilmesi ve inşaatın afetin vuku bulduğu yerde veya kamu kuruluşunca gösterilen yerlerde yapılması lâzımdır.

1043. Kamu kuruluşunca afet bölgesi olduğu nedeniyle inşaat yasağı konulan yerlerde yapılan binaların sözü edilen geçici muaflıktan yararlandırılması, fıkranın 2'nci bendi gereğince mümkün değildir. Bu tür binalar için bu muafiyet uygulanmaz.

1044. Kamu kuruluşunca ilgili kanunlarına göre inşa edilip hak sahiplerine devir olunan binaların bitirilmesi için herhangi bir süre öngörülmediğinden, bu durumdaki binalar hakkında 10 yıllık geçici muaflık, devir edildikleri yılı takip eden bütçe yılı başından itibaren uygulanacaktır.

1045. Sözü edilen geçici vergi muaflığı, her türlü binalara şamil olduğundan, mesken binaları için (a) fıkrasında öngörülen geçici muaflık bu binalar hakkında ayrıca uygulanmayacaktır. Bununla beraber, bu özel muaflıktan yararlanmayan binalar hakkında kanunun diğer muafiyet hükümleri ile genel hükümleri uygulanabilecektir.

1046. Muafiyetten yararlanılabilmesi için söz konusu durumun süresinde ilgili belediyeye bildirilmesi de muafiyetten yararlanabilmek için şarttır. Bildirimin mükellefler tarafından inşa edilen binanın tamamlandığı; kamu kuruluşlarınca yapılan binaların hak sahibi mükellefe devir edildiği bütçe yılında yapılması gerekir. Şayet bu durum yılın son üç ayına denk geliyor ise bu durumda inşaat bitim veya devir olayının gerçekleştiği tarihten itibaren üç ay içinde yapılması gerekir. Bu durumdaki bildirimlerin de bina bildiriminde bulunmak suretiyle yapılmış olması halinde ayrıca olaya özel olarak bildirimde bulunulmasına gerek yoktur. Süresinde bildirimde bulunmak, geçici muafiyet için öngörülen 10 yıllık süreden tam olarak yararlanmak için şart olup, bildirimde geç bulunulması halinde sadece bildirim tarihini takip eden bütçe yılından itibaren kalan süreler için muafiyetten yararlanma imkânı olacaktır.

1047. Tabi afet muafiyeti de bizzat binaya tanınmış bir muafiyet olduğundan bu geçici muafiyet süresi içinde malik değişirse geçici muafiyetin kalan süresinden yeni malik yararlanacaktır.

1048. Tabi afet muafiyeti konusunda, Danıştay 11. Dairesi 07.07.2006 tarih ve E:2006/3901, K:2006/289 sayılı kararı ile: "Emlak Vergisi Kanunu ve 7269 sayılı Kanun[535] hükümlerinin birlikte incelenmesinden, yangın ve benzeri olayların, toplumun genelini etkileyen afetlerin sonuçlarının, yine toplumun bütünü tarafından elbirliği ile giderilmesi amacını taşıyan bu

535 Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun 25.05.1959 tarih ve 10213 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kanunlar kapsamında bir *afet* olarak nitelendirilebilmesi için, toplumun genel hayat düzenini olumsuz yönde etkileyecek boyutlarda olması gerektiği, afete maruz kalan bir gayrimenkulün (binanın) emlak vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, afetin *toplumun genelini etkileyecek derecede* olması gerektiği, davacıya ait gayrimenkulün çıkan yangında oturulamayacak derecede hasar görmesi, toplumun genel hayat düzenini olumsuz etkileyecek boyutta olmaması nedeniyle, Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun kapsamında bir afet olarak nitelendirilemeyeceği ve dolayısıyla bu kapsamda değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu gayrimenkul için muafiyet belgesi verilmemesi yolundaki işlemde mevzuata aykırılık görülmediğine" hükmetmiştir.

1049. Bu konuya ilişkin olarak şu hususun da hatırlatılmasında yarar bulunmaktadır: 4123 sayılı Tabi Afet Nedeniyle Meydana Gelen Hasar ve Tahribata İlişkin Hizmetlerin Yürütülmesine Dair Kanun'un[536] 6'ncı maddesinde, "bu Kanun kapsamına giren yöre belediyelerinin tabi afet nedeniyle toplayamadığı Emlak Vergisi dahil, diğer vergi, resim ve harçların 2.2.1981 tarihli ve 2380 sayılı Kanun'a[537] göre kurulmuş bulunan fondan karşılanabileceği" belirtilmiştir.[538]

1049.1. Bu nedenle doğal afet nedeniyle emlak vergisi muafiyeti uygulanması belediyenin gelirlerinde azalmaya neden olacağından, kamu hizmetlerinin aksamaması için bu fondan muafiyet nedeniyle tahsil edilemeyen vergiler karşılanabilecektir. Bunun için de muafiyet uygulanan verginin ne kadar olduğunun tespitinin sağlanması için vergi değeri ve vergi miktarı tespit edildikten sonra muafiyet hükmü uygulanmalı ve böylece fondan karşılanacak vergi miktarı tespit edilmelidir.

---

536 25.07.1995 tarih ve 22354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

537 belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun, 05.02.1981 tarih ve 17242 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

538 Mezkûr 6'ncı madde metni şöyledir: *Bu Kanun kapsamına giren yöre belediyelerinin tabii afet nedeniyle toplayamadığı Emlak Vergisi dâhil, diğer vergi, resim ve harçlar, 2.2.1981 tarihli ve 2380 sayılı Kanun'a göre kurulmuş bulunan fonlardan karşılanabilir./Birinci fıkraya göre hangi fondan ne miktarda ödeme yapılacağı Bakanlar Kurulunca kararlaştırılır./Tabii afete maruz kalan yörelerdeki belediyeler ve özel idarelere 2380 sayılı Kanun'a ve ilgili yıllar bütçe kanunlarındaki hükümlere göre tahakkuk eden paylar Bakanlar Kurulunca azami 5 katına kadar artırılabilir. Bu uygulamanın süresi Bakanlar Kurulunca belirlenir./(EK:16.11.1995 - 4133/1 md.) Bu Kanun kapsamına giren belediyelerin İller Bankasına olan yatırım borçları, Maliye Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının uygun görüşü ve Bayındırlık ve İskan Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca belirlenecek esaslar çerçevesinde ertelenir veya terkin edilir. Bu belediyelerin İller Bankası yıllık yatırım programında bulunmayan yatırımları Bayındırlık ve İskan Bakanlığının teklifi üzerine yıllık yatırım programına derhal alınır. Bu fıkra hükümlerinin yürütülmesi için gereken ödenekler Maliye Bakanlığınca İller Bankasına bir ay içinde aktarılır.*

2.1.2.1.4. Fuar, Sergi ve Panayır Binaları Muafiyeti

1050. 5'inci maddenin (d) fıkrasında; Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar (Bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda da kullanılanlar hariç), bu maksada tahsis edildikleri süre için vergiden muaftır hükmü yer almaktadır.

1051. Bu fıkradaki hüküm, ekonomik gelişmenin unsurları olarak görülen fuar, panayır, sergilerin teşvik edilmesi amacıyla vazolunmuştur. Bu muafiyetle ilgili olarak 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde açıklamalara yer verilmiştir.

1051.1. Fıkra gereğince muafiyetten yararlanabilinmesi için, öncelikle fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilmiş binaların bu amaçlara tahsis edilmiş olması gerekir. Muafiyet uygulanması bakımından binanın yeni inşa edilmiş olması veya mevcut binanın bu amaca tahsis edilmiş olması önemli değildir. Bu tür binalar, pavyon, teşhir salonu, satış reyonu ve benzeri şekillerde kullanıldıkları sürece amaçlarına uygun tahsis edilmiş sayılırlar. Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilmekle birlikte amaçlarına uygun kullanılmayan binalar bu geçici muafiyetten yararlanamayacaklardır. Bu tür yerlerdeki büfe, çay bahçesi, lokanta gibi yerlerin ürün teşhiriyle ilgisi bulunmadığından ve dolayısıyla fıkrada belirtilen amaca tahsisleri söz konusu olmadığından muafiyet kapsamında değillerdir.

1051.2. Bu fıkrada ikinci şart olarak, bu tür binaların yalnızca fuar sergi ve panayırların açık olduğu zamanlarda kullanılması öngörülmektedir. Fuar, sergi ve panayırlarda inşa edilen ve sadece bu yerlerin açık bulunduğu zamanlarda belirtilen maksatlarla kullanılan binalar, pavyon, teşhir salonu gibi nitelikleri devam ettiği sürece, geçici bina vergisi muaflığından yararlandırılacaktır. Fuar, sergi veya panayırın açık bulunmadığı zamanlar başka maksatlarla kullanılan binaların bu muaflıktan yararlandırılması söz konusu değildir.

1052. Bu fıkra gereğince de muafiyet uygulanabilmesi için ilgili belediyeye daha önceki kısımlarda açıkladığımız şartlar çerçevesinde bildirimde bulunulması şarttır.

1053. Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar, bu amaca tahsis edildikleri süre boyunca geçici muafiyetten yararlanmaya devam edeceklerdir. Bu tür binaların bütün emlak vergi değerine muafiyet uygulaması yapılacak yani muafiyet devam ettiği sürece bu tür binalardan bina emlak vergisi alınmayacaktır. Şartların kaybedilmesi halinde takip eden bütçe yılından itibaren geçici muafiyet sonlandırılarak, emlak vergisi uygulaması yapılacaktır.

2.1.2.1.5. Kalkınmada Öncelikli Yerlerdeki Sınaî Tesis Muafiyeti

1054. 5'inci maddenin (e) fıkrasında; Planlama Teşkilatınca tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır hükmü yer almaktadır.

1055. Bu muafiyet için, binanın mutlaka sınaî tesis olması ve Devlet Plânlama Teşkilâtınca tespit edilen ve yıllık icra programlarında gösterilen geri kalmış bölgelerde bulunması şart olup bu tür sanayi tesislerine 5 yıl süre ile geçici vergi muaflığı tanınmasını hükme bağlamaktadır. Tespit edilen geri kalmış bölgelerde bulunmayan sınai tesis inşaatlarının bu fıkrada yer alan muafiyetten yararlanmaları mümkün değildir. Nitekim, bu konuya ilişkin bir özelgede,[539] *Bakanlar Kurulu Kararında kalkınmada öncelikli yöreler sayıldığı, bunlar arasında olmayan il sınırları içerisinde yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilen tesis için Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan geçici muafiyet hükmünden faydalanılmasının mümkün olmadığı* görüşü yer almaktadır.

1056. Fıkra metninde muafiyet için herhangi bir kısıtlayıcı miktar öngörülmediğinden, söz konusu muafiyet süresi olan 5 yıl boyunca binanın bütün emlak vergi değeri muafiyet kapsamında olacak ve bu sürede hiç emlak vergisi alınmayacaktır.

1057. Geri kalmış bölge; iktisadi kalkınmasını tamamlayamamış, iktisadi açıdan güçsüz bölge; bir ülkede, kaynakları, gelişme düzeyi ve gelişme hızı yönünden, ülkenin kentleşmiş ileri bölgeleriyle arasında belirli ayrımlar bulunan, genel toplumsal ve ekonomik düzeyi ülke ortalamasının altında kalmış bölge olarak tanımlanmaktadır.

1058. Fıkra metninde yer alan "geri kalmış bölge" tanımı ile ise, Devlet Planlama Teşkilatınca belli başlı kıstaslarla belirlenen Bakanlar Kurulu tarafından il bazında tespit edilerek Resmi Gazete'de ilan edilen "Kalkınmada Öncelikli Yöreler" ifade edilmektedir. *Kalkınmada öncelikli yöre,* göreli olarak daha az gelişmişlik seviyesini gösteren yörelerden oluşmaktadır. İlk kez 1968 yılı Kalkınma Programı Kararnamesi ile Bakanlar Kurulu Kararınca Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgelerinde 22 il olarak belirlenen Kalkınmada Öncelikli Yörelerin sayısı 2012 yılı itibariyle 49 il ve 2 ilçeden oluşmaktadır.[540] Devlet Planlama Teşkilatınca sosyo-ekonomik kalkınmayı yansıtan

---

539 Gaziantep **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 24.08.2009 tarih ve 1387 sayılı **özelge**si.

540 18 Ekim 2011 tarih ve 28088 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2011/2303 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Yüksek Planlama Kurulu'nun 11.10.2011 tarihli ve 2011/25 sayılı Raporu ile Bakanlar Kurulu'na sunulan ekli "2012 Yılı Programı" ile "2012 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar"ın kabulü; 641 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 32'nci maddesine göre; Bakanlar Kurulu'nca 11.10.2011 tarihinde kararlaştırılan Birinci Derecede Kalkınma Öncelikli Yöreler şu illerden oluşmaktadır: 1) Adıyaman, 2) Ağrı, 3) Aksaray, 4) Amasya, 5) Ardahan, 6) Artvin, 7) Bartın, 8) Batman, 9) Bayburt, 10) Bingöl, 11) Bitlis, 12) Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri), 13) Çankırı, 14) Çorum, 15) Diyarbakır, 16) Elazığ, 17) Erzincan, 18) Erzurum, 19) Giresun, 20) Gümüşhane, 21) Hakkari, 22) Iğdır, 23) Kahramanmaraş, 24) Karabük, 25) Karaman, 26) Kars, 27) Kastamonu, 28) Kırıkkale, 29)

8 gösterge kapsamında 53 değişken ile belirlenen bu iller ülke topraklarının yaklaşık 1/3'ünü oluşturmaktadır (Tecer, 1991:57). Devlet Planlama Teşkilatınca il, ilçe ve coğrafi bölgeler için sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralaması numaralandırma yöntemi (I-VI) kullanılarak yapılmaktadır. Yapılan bu 4 gruplama içindeki ilk gruplama Kalkınmada Öncelikli Yörelerin belirlendiği gruptur. Ayrıca planlama teşkilatınca geri kalmış bölgeler bazında yapılmış herhangi bir sınıflandırma mevcut değildir.

1059. Muafiyet, bina inşaatının tamamlandığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren uygulanmaya başlayacaktır. Muafiyet, binanın geri kalmış bölgede bulunmasına bağlı olduğundan, söz konusu geri kalmışlık durumunun kalkması halinde muafiyet de kalkacak ve emlak vergisi yükümlülüğü başlayacaktır.

1060. Bu fıkrada yer alan muafiyet, bildirim zorunluluğu kapsamında değildir. Bu nedenle muafiyet uygulamasının ilgili belediye tarafından re'sen dikkate alınması gerekmektedir.

1061. Bu hükümle muafiyet bizzat binanın kendisine tanındığından, muafiyet şartlarını taşıyan binanın devri halinde de kalan muafiyet süresi boyunca muaflık uygulaması yeni malik için de devam edecektir.

2.1.2.1.6. Organize Sanayi Bölgeleri ile Sanayi ve Küçük Sanat Sitelerindeki Binalar

1062. 5'inci maddenin (f)[541] fıkrasında; Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır hükmü yer almaktadır.

1063. Bu fıkra ile organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binaların, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılacağı hükme bağlanmıştır.[542] Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerinde inşa edilen binalar, Devlet teşvikiyle yapılıp yapılmadığına, kalkınmada öncelikli yörede inşa edilip edilmediğine bakılmaksızın geçici muafiyetten yararlanmaktadır.[543] Geçici muafiyet süresi sona erdikten sonra vergilendirme normal olarak yapılacaktır.

Kırşehir, 30) Kilis, 31) Malatya, 32) Mardin, 33) Muş, 34) Nevşehir, 35) Niğde, 36) Ordu, 37) Osmaniye, 38) Rize,, 39) Samsun, 40) Siirt 41) Sinop, 42) Sivas, 43) Şanlıurfa, 44) Şırnak, 45) Tokat, 46) Trabzon, 47) Tunceli, 48) Van, 49) Yozgat, 50) Zonguldak.

541 18.05.1987 tarih ve 3365 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile eklenmiştir.

542 Emlak Vergisi Kanuna 3365 sayılı Kanun'un 5 inci maddesi ile eklenen geçici 1' inci maddede, *Kanun'un 5 inci maddesinin (f) fıkrasındaki geçici muafiyetin, 1987'den önceki yıllarda inşaatı biten binalar için inşaatın bittiği yılı takip eden yılın başından itibaren hesaplanacağı ve kalan süre kadar uygulanacağı* açıklanmış bulunmaktadır.

543 Antalya **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 05.01.2001 tarih ve 11884 sayılı **özelge**si.

1064. Fıkra metninde, organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar muafiyet kapsamına alınmış olup, bu binaların kimlere ait olması ile ilgili herhangi bir hüküm getirilmediğinden, binaların kime ait olduğu konusu emlak vergisi muafiyeti açısından önem taşımamaktadır.[544] Aynı şekilde bu muafiyet bu yerlerde olan tüm binaları kapsamaktadır.[545]

1065. Bu fıkrada yer alan muafiyetten yararlanabilmek için herhangi bir bildirim şartı aranmamış, binaların organize sanayi bölgeleri, sanayi ve küçük sanayi sitelerinde inşa edilmiş olması yeterli görülmüştür.[546] İlgili belediyelerin muafiyet uygulamasını re'sen yapması gerekmektedir.

1066. Diğer taraftan anılan fıkrada organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerinde inşa edilen binaların vergi değerinin ne kadarlık kısmının muaflıktan yararlandırılacağı konusunda sınırlayıcı herhangi bir hüküm bulunmadığından, vergi değerinin tamamının, binaların inşalarının sona erdiği tarihi takip eden yıldan itibaren 5 yıl süre ile vergiden muaf tutulması gerekmektedir.

1067. 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun 3'üncü maddesinde düzenlenen tanıma göre *Organize Sanayi Bölgeleri*: "Sanayinin uygun görülen alanlarda yapılanmasını sağlamak, çarpık sanayileşme ve çevre sorunlarını önlemek, kentleşmeyi yönlendirmek, kaynakları rasyonel kullanmak, bilgi ve bilişim teknolojilerinden yararlanmak, sanayi türlerinin belirli bir plan dahi-

---

544 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 23.01.1997 tarih E:1995/2757, K:1997/273 sayılı kararında; *5'inci maddenin (f) fıkrasında organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binaların inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yılı süreyle geçici muafiyetten yararlanacağının hükme bağlandığı, fıkra hükmü ile hiçbir ayrıma tabi tutulmaksızın ve maddenin diğer fıkraları ile ilgilendirilmeksizin sanayi bölgelerinde inşa edilen bütün binalara geçici vergi muafiyeti getirildiği,* belirtilmektedir.

545 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 19.03.1996 tarih ve E:1995/2753, K:1996/988 sayılı kararı ile, *1319 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (f) fıkrasında, organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalarının inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten yararlandırılacağının hükme bağlandığı, anılan madde hükmünde hiç bir ayrıma tabi tutulmaksızın ve fıkra hükmü diğer fıkralarla ilgilendirilmeksizin doğrudan doğruya bu bölgelerde inşa edilen bütün binaların inşa tarihini takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süreyle geçici muafiyetten yararlandırılacağının belirtildiği buna göre; fabrika tesislerine ait binaların bir kısmının, sanayi ve küçük sanat hizmetlerinde kullanılmayıp, ambar, santral fosfatlama, soğutma gurubu, sosyal tesis gibi kullanıldığı halde guruplara ayrılmadığından bahisle anılan fıkrada yer alan geçici muafiyetten yararlandırılmayarak söz konusu maddenin (a) fıkrasında yer alan 1/4 oranındaki geçici muafiyet uygulanmak suretiyle yapılan tahakkukta yasal isabet görülmediği,* belirtilmiştir.

546 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 23.01.1997 tarih ve E:1995/2757, K:1997/273 sayılı kararı ile; *organize sanayi bölgeleri ile küçük sanat sitelerindeki binaların Emlak Vergisi Kanunu'nun 5/f maddesi hükmü uyarınca geçici muafiyetten yararlanacağına* karar verilmiştir.

linde yerleştirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla; sınırları tasdik edilmiş arazi parçalarının imar planlarındaki oranlar dahilinde gerekli idari, sosyal ve teknik altyapı alanları ile küçük imalat ve tamirat, ticaret, eğitim ve sağlık alanları, teknoloji geliştirme bölgeleri ile donatılıp planlı bir şekilde ve belirli sistemler dahilinde sanayi için tahsis edilmesiyle oluşturulan ve bu Kanun hükümlerine göre işletilen mal ve hizmet üretim bölgeleri"dir.

1068. Sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binaların Emlak Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin (f) fıkrasındaki geçici muafiyetten yararlanabilmek için herhangi bir bildirim şartı aranmadığından, binaların organize sanayi bölgeleri, sanayi ve küçük sanayi sitelerinde inşa edilmiş olmaları muafiyet için yeterlidir.[547]

1069. Emlak Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği belirtilmiş, Kanun'un 4'üncü maddesindeki daimi muaflıklar arasında organize sanayi bölgelerine yer verilmemiştir. Kanun'un 5'nci maddesindeki Geçici Muaflıklar arasında, 3365 sayılı Kanun'la 1987 yılında eklenen, (f) fıkrasında, organize sanayi bölgesindeki binaların, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalanacağı belirtilmiştir. Bu hükme göre, geçici muafiyet tanınan, organize sanayi bölgesi tüzel kişiliği değil, organize sanayi bölgesi arazisi içerisinde bina inşaatı bulunan sanayicilerdir. Sanayicilerin, bina inşaatlarının bitimini müteakip 5 yıl sonra geçici muafiyetleri de sona erecektir. Organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğine ait binalar ise, Organize Sanayi Bölgesi Kanunu gereğince daimi muafiyet kapsamında (Basat, 2012) olup bu konu ayrıca incelenecektir.

1070. Bu konuda, Emlak Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddenin (d) fıkrasında organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi ve arsalar için geçici muafiyet hükmü yer aldığını belirtmek yerinde olacaktır. Bu konu da ileride ayrıca açılanacaktır.

---

547 Danıştay 9.Dairesi'nin 04.05.2006 tarih ve E:2005/4, K:2006/1686 sayılı kararında; *bu muafiyetten yararlanabilmek için ise herhangi bir bildirim şartı aranmadığı, binaların organize sanayi bölgeleri, sanayi ve küçük sanayi sitelerinde inşa edilmesi yeterli görüldüğü* belirtilmiştir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.09.1992 tarih ve E:1992/16, K:1992/1883 sayılı ve 18.09.1997 1992 tarih ve E:1996/3368, K:1997/2606 sayılı kararları da aynı yöndedir. Konuyla ilgili Ankara **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 05.04.2011 tarih ve 203 sayılı **özelge**sinde, *inşa edilen işyerinin "sanayi ve küçük sanat siteleri" alanı içerisinde bulunması halinde, inşaatın sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici emlak vergisi muafiyetinden yararlanması gerektiği,* belirtilmiştir.

2.1.2.2. Arazi Vergisinden Geçici Muaf Olan Arazi Ve Arsalar

1071. Emlak Vergisi Kanunu'nun arazi vergisine ilişkin düzenlemelerin yapıldığı, "Geçici Muaflıklar" başlıklı 15'inci maddesinde bazı tarım ve sanayi arazileri için geçici muafiyet halleri hükme bağlanmıştır.

1072. Bu geçici muafiyet hükümlerinin uygulanması için; geçici muafiyetten yararlanacak olan arazilerin bu maddede belirtilen konulara tahsis edilmiş olduğunun belediyeye o bütçe yılı içinde bildirilmesi gereklidir. Muafiyetler, belirtilen konuya arazinin tahsis edildiği yılı takip eden bütçe yılı itibariyle başlar. Bütçe yılı içinde bildirim yapılmazsa geçici muafiyet, bildirimin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren geçerli olur. Bu takdirde bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer.

1073. Maddenin son fıkrasına göre, muafiyet konusu arazinin bu maddenin (a) ve (b) fıkralarında gösterilen hususlara tahsis edilmiş olup olmadığına ilişkin şartlar ve (c) fıkrasına göre geçici muafiyet verilecek haller, bunların muafiyet süreleri, Tarım ve Orman Bakanlıkları ile Türkiye Ziraat Odaları Birliğinin mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belli edilecek ve Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulacaktır. Bu fıkra uyarınca, 12.05.1974 tarih ve 7/8147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı[548] yürürlüğe konulmuştur. Bu konuda 8 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği de yayımlanmıştır.

1074. Geçici muaflık kapsamında olan araziler aşağıda incelenmektedir. Burada ayrıca geçici muaflığın, organize sanayi bölgeleri için iktisap edilen veya bu bölgelere tahsis edilen araziler hariç olmak üzere, arsaları kapsamadığını da belirtmek gereklidir. Nitekim geçici muaflığın öngörülmüş olduğu ilk üç durum tarımsal faaliyetle ilgili arazileri kapsamaktadır. Bu husus 8 Seri No.lu Genel Tebliğde de "(arsa hariç)" ifadesiyle açıklığa kavuşturulmuştur.

2.1.2.2.1. Yeniden Orman Haline Getirilmek İçin Ağaçlandırılan Araziler

1075. Emlak Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin (a) fıkrasına göre, *Özel kanunlarına göre Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl* boyunca arazi vergisinden geçi olarak muaftır. Bu geçici muafiyet için bir takım şartlar öngörülmüştür. Bu şartların hepsinin bir arada gözetilmesi gerekmekte olup şartlardan birinin bile bulunmaması halinde, arazi geçici muafiyetten yararlanamayacaktır. Bu nedenle bu geçici muafiyetin söz konusu olabilmesi için;

- Bir arazinin yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılması,

548 Bu Bakanlar Kurulu Kararı, 12.05.1974 tarih ve 14884 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Arazi Vergisi Geçici Muaflıklarından Yararlanacak Arazinin Muafiyet Cihetine Tahsis Edilme Şartları Ve Muafiyet Süreleri Hakkında Karar'dır.

- Ağaçlandırmanın insan emeğiyle yapılması,
- Arazinin maddede yazılı konuya tahsis edilmiş olduğunun ilgili vergi dairesine süresi içinde bildirilmesi,
- Arazinin 12.05.1974 tarih ve 7/8147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'ndaki şartlara uygun olması

gerekmektedir.

1076. Mezkûr Bakanlar Kurulu Kararı'nın, 1'inci maddesine göre, özel kanunlarına göre, Devlet Ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazinin vergiden geçici olarak muaf tutulabilmesi için yürürlükte olan Orman Kanunu'nun "Ağaçlandırma ve İmar İşleri" ile "Hususi Ormanlar"a ilişkin hükümlerinde belirtilen usul, esas, ölçü ve şartlara riayet edilmesi lazımdır.

1077. Geçici muafiyet hükümlerinden yararlanılabilmesi için arazi üzerindeki ağaçlandırmanın yeni bir orman meydana getirilmek üzere yapılması gerekmektedir. Başka bir amaçla yapılan ağaçlandırma bu kapsama girmeyecektir.

1078. Orman'ın ne olduğu, 6831 sayılı Orman Kanunu'nun[549] 1'inci maddesinde; "tabii olarak yetişen ve emekle yetiştirilen ağaç ve ağaççık toplulukları yerleriyle birlikte orman sayılır" ifadesiyle tanımlanmış, yine aynı maddede, orman sayılmayacak yerler de belirtilmiştir. Orman olma niteliği bu kanun hükümlerine göre belirlenerek arazinin geçici muafiyet kapsamında olup olmadığına karar verilecektir. [550]

1079. Ağaçlandırmanın insan emeğiyle olması şartı gereğince, arazi üzerindeki ormanın kendiliğinden oluşan ağaçlıklar nedeniyle oluşmamasını, doğrudan insan emeğiyle yapılmış olmasını gerektirir.

1080. Ağaçlandırılan arazi ağaçlandırma işinin bitirildiği ve aranılan şartların yerine getirildiği tarihten itibaren muafiyet için öngörülen tahsis şartı gerçekleşmiş sayılır.

1081. Ağaçlandırılmış ve vergi muafiyeti tesis edilmiş arazide, Orman Kanunu'nun ilgili hükümlerinde belirtilen şartlara riayet olunmaması veya bu şartların kaybedilmesi halinde, arazinin muafiyete tahsis olunma ciheti, şartların ihlal edildiği tarihten itibaren kalkar.

1082. Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan arazide ağaçlandırma yapılmış olup olmadığının tespiti işlemi Orman Kanunu hükümlerine göre yapılır.

---

549 08.09.1956 tarih ve 9402 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

550 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.02.1983 tarih ve E:1982/628 K.1983/1201 sayılı kararı; *hususi orman niteliği göstermeyen ve 10 yıllık geçici muafiyet tanınan taşınmazın 50 yıllık geçici muafiyetten yararlandırılmasına imkan olmadığı* yönündedir.

Özel şahıslara ait arazide ağaçlandırma yapılmış olup olmadığı ise Orman Bakanlığı'nın[551] yetkili mahalli kuruluşunca verilecek bir belge ile belgelenecektir.

1083. Arazinin ağaçlandırmaya tahsis edilmiş olduğunun, geçici muafiyetten yararlanmak için, mutlaka belediyeye süresinde bildirilmesi gerekir[552]. Bu bildirim tahsis işleminin yapıldığı bütçe yılı içinde yapılmalıdır. Bildirim gerek dilekçe ile ve gerekse bildirim ile yapılabilir. Bildirimde bulunulmaması halinde geçici muafiyetten yararlanılması mümkün olmayacaktır. Bildirimin daha sonraki yıllarda bulunulması halinde ise, arazinin orman haline getirilmek üzere tahsis edildiği yıldan bildirimde bulunulan yıla kadar geçen süre için muafiyet uygulanmayacak, emlak (arazi) vergisi mükellefiyeti geçerli olacaktır. Bu durumda bildirim tarihinden itibaren muafiyet uygulanmaya başlanacak fakat bildirimin bulunulduğu tarihi takip eden bütçe yılına kadar olan muafiyet hakkı düşecek ve muafiyet süresi, 50 yıllık muafiyet süresinden kalan süre olarak uygulanacaktır. Ancak bir kez bildirimde bulunulması muafiyet için yeterli olup her yıl ayrıca bildirimde bulunulması gerekmemektedir.

1084. Özel kanunlarına göre, Devlet Ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazinin vergiden geçici olarak muaf tutulma süresi 50 yıldır. Bu süre arazinin muafiyet konusuna tahsis edildiği yani ağaçlandırma işleminin bitirildiği ve aranılan diğer şartların yerine getirildiği tarihi izleyen bütçe yılından itibaren başlayacak ve 50'nci yılın sonunda sona erecektir. 50 yıllık sürenin tam olarak kullanılabilmesi arazinin tahsis yılı itibariyle bildirimde bulunulmasına bağlı olup bildirimin geç verilmesi halinde geç verilme süresi kadar muafiyet süresi de azalmış olacaktır.

1085. Söz konusu geçici muafiyet arazinin bizzat kendisine tanınmış bir muafiyet olduğundan, arazinin sahibinin değişmesi muafiyeti ortadan kaldırmayacak, bilakis kalan muafiyet süresinden yeni sahibi de istifade edecektir. Arazinin muafiyet şartlarının ortadan kalkması durumunda ise geçici muafiyet sona erdirilecektir. Bu durumda belediyeye bildirimde bulunulması gerekmektedir. Ayrıca bu durumun, Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinde yer alan vergi değerini değiştiren bir neden olması halinde de

---

551 04.07.2011 tarih ve 27984 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Orman ve Su İşleri Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca, Orman ve Su İşleri Bakanlığı.

552 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.02.1983 tarih ve E:1982/628, K:1983/1201 sayılı kararına göre: *1319 sayılı Kanun'un 15.maddesinin 2.fıkrasında belirtilen arazinin bu maddede yazılı cihetlere tesis edilmiş olduğu ilgili Vergi Dairesine bütçe yılı içinde bildirilmediği için bu arazi için tarhiyat yapılması yerindedir.*

bildirimde bulunulması gerektiğini hatırlatmakta yarar bulunmaktadır.

1086. 15'inci maddenin (a) fıkrasında öngörülen bu tür geçici muafiyet için Kanun'da herhangi bir sınırlama getirilmediğinden arazinin vergi değerinin tamamı muafiyet kapsamında olacak yani muafiyet süresi boyunca söz konusu araziden emlak (arazi) vergisi alınmayacaktır.

2.1.2.2.2. Islah Tedbirleriyle Yeniden Tarıma Elverişli Hale Getirilen Araziler

1087. 15'inci maddenin (b) fıkrasında; Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl muaf tutulacağı hükmü yer almaktadır.

1088. Tarıma elverişli yeni araziler kazanılması ve tarımın teşvik edilmesi amacıyla getirilen bu hükme göre, muaflıktan yararlanabilmek için; kültür bitkilerinin yetişmesi için elverişli olmayan arazinin ıslah edilerek yeniden tarıma elverişli hale getirilmesi ve bu arazinin tarıma elverişli hale getirildiğine ilişkin, süresi içinde belediyeye bildirimde bulunulması şarttır. Bu iki şartın bir arada gerçekleşmesi geçici muafiyet uygulanması için gereklidir.

1089. Kültür bitkileri, işlenen araziler üzerinde insanlar tarafından yetiştirilen bitkilerin tümünü, kendiliğinden yetişen bitkiler dışındaki bitkileri ifade etmektedir. Fıkra metninde, kültür bitkilerinin yetiştirilmesine elverişli olmayan yani, toprak niteliği, topoğrafik (arazi yüzeyinin şekli) özellikleri ve erozyon (doğal etkenlerle arazinin aşınması, verim gücünün düşmesi) gibi nedenlerle ürün alınması pek mümkün olmayan arazilerin bir başka ifadeyle, bataklık,[553] turbiyer,[554] çorak,[555] makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların ıslah tedbirleriyle tarım yapılabilir hale getirilmesi, muafiyet için öngörülmüştür.

1090. Buradaki ıslah tedbirleri, bakımsız bırakılmış veya terk edilmiş arazinin yeniden tarıma elverişli hale getirilmesi gibi basit eylemler olmayıp, toprak özellikleri, topografik özellikler ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörlerin arazide drenaj veya fazla su kullanılan bitkiler vasıtasıyla kurtulması, giderilmesi ve toprağın kültür bitkilerinin, yetişebileceği derinliğe kadar ıslah edilmesi, yeniden toprak serilmesi, teraslanması, toprağın yıkanması ve

---

553 Toprağı derin olmayan sularla kaplı ve kısmen bitkilerin bulunduğu arazi.

554 Göle ve bataklık bitkilerinin çürümesi ve kömürleşmesi ile oluşan turba (bitkilerin su altında hava ile ilişkisi kesilmiş bir ortamda yıllarca çürüyüp birikmesi) yatağını içeren arazi.

555 Verimli olmayan üzerinde bitki yetiştirilmesine müsait olmayan arazi.

benzeri gibi mihaniki, kimyevi ve biyolojik müdahalelerle hiç tarıma elverişli olmayan arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi ve bunun devamlılığının sağlanmasıdır.

1091. 12.05.1974 tarih ve 7/8147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın bu muafiyet bakımından göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ayrıca 8 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği de bu karara atıf yapmıştır.

1092. Bu tedbirlerin alınmış olup olmadığı Tarım Bakanlığı'nın[556] yetkili mahallî kuruluşunca verilecek bir belge ile belgelendirilir. Islah tedbirleri ile ilgili işlerin Köy İşleri Bakanlığı'na[557] bağlı kuruluşlar tarafından yönetilmesi veya yapılması halinde tevsik belgesi bu kuruluşlarca verilir.

1093. Islah tedbirleriyle tarıma elverişli hale getirilen arazi, bu tedbirlerle ilgili işlerin bitirildiği ve arazinin tarıma elverişli hale getirildiği tarihten itibaren arazi muafiyet konusuna tahsis olunmuş sayılır.

1094. Islah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilen araziler için fıkra metninde öngörülen muafiyet süresi 10 yıldır. Süre bu elverişli hale gelme durumunun gerçekleştiği tarihi izleyen bütçe yılından itibaren başlar. Arazinin tarıma elverişli hale getirildiği yıl içinde belediyeye bildirimde bulunulması geçici muafiyetten yararlanabilmek için zorunludur.

1095. Bildirimde bulunulmaması halinde geçici muafiyetten yararlanılması mümkün olmayacaktır. Bildirimin daha sonraki yıllarda verilmesi halinde ise, kalan süre bakımından muafiyet uygulanacaktır. Bu durumda bildirim tarihinden itibaren muafiyet uygulanmaya başlanacak fakat bildirimin bulunulduğu tarihi takip eden bütçe yılına kadar olan muafiyet hakkı düşecek ve muafiyet süresi, 10 yıllık muafiyet süresinden kalan süre olarak uygulanacaktır. Ancak bir kez bildirimde bulunulması muafiyet için yeterli olup her yıl ayrıca bildirimde bulunulması gerekmemektedir.

2.1.2.2.3. Yeniden Ağaçlık, Meyvelik, Bağ ve Bahçe Meydana Getirilen Araziler

1096. 15'inci maddenin (c) fıkrasında; Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl; arazi vergisinden muaf tutulacağı hükmü yer almaktadır.

1097. 12.05.1974 tarih ve 7/8147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın bu muafiyet

---

556 08.06.2011 tarih ve 27958 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca, "*Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı*".

557 Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı.

bakımından göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Ayrıca 8 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği de bu karara atıf yapmıştır.

Bu hükme göre bir arazinin geçici muafiyetten yararlanabilmesi için bir takım şartların aynı anda bulunması gerekmektedir.

1098. Arazinin, teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olması gerekir. Yani arazinin ağaçlık meyvelik, bağ ve bahçe oluşturmaya hem uygulanacak teknik bakımından, hem ekonomik verimlilik bakımından, hem de yetiştirilecek ürün niteliğine ve toprak cinsine göre elverişli olması gerekmektedir. Arazinin teknik, ekonomik ve ekolojik bakımdan gerekli şartları haiz olup olmadığının; geçici arazi vergisi muaflığı tanınabilmesi için arazinin, belli usul, esas, ölçü ve şartlara uyularak ağaçlandırıldığının, teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlarından uygun vasatın bulunduğunun ve drenaj, fazla su kullanan bitkiler dikimi veya toprağın üst tabakasının temizlenmesi, yeniden toprak serilmesi, teraslama, toprağın yıkanması gibi mihaniki, kimyevî ve biyolojik müdahalelerle tarıma elverişli hale getirildiğinin Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'nın yetkili mahalli kuruluşunca verilecek bir belge ile belgelenecektir.[558]

1099. Oluşturulacak olan ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçenin yeniden fidanla dikim, aşılama veya yeniden yetiştirme yöntemleri kullanılarak meydana getirilmesi gerekmektedir.

1100. Bu gibi arazinin geçici vergi muafiyetinden faydalandırılması için bir dönümünde bulunacak en az ağaç, fidan, omca, ocak ve kök sayıları 7/8147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş olup, bu kararda yer alan sayılarda belirtilen miktarlardan az olmaması gerekir.[559] Danıştay kararları da Bakanlar Kurulu Kararı'nda yer alan miktarları esas almaktadır. Örneğin,

---

558 Konya **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 01.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.02/EVK- sayılı **özelge**sinde konu ile ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: *Tarım İl Müdürlüğü görevlilerince yapılan tespitin 7. maddesinde; meyve ağaçlarının 15-20 yaşları arasında olduğu belirtildiğinden, Emlak Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca geçici muafiyetten yararlanmanız mümkün bulunmamakta olup, 01.01.1983 tarih ve 83/6122 sayılı Bakanlar Kurulu eki karar gereğince, zirai faaliyette kullanılan parsellenmemiş gayrimenkulün arazi olarak vergilendirilmesi gerekmektedir*.

559 Bu gibi arazinin geçici vergi muafiyetinden faydalandırılması için bu dönümünde bulunacak en az ağaç, fidan, omca, ocak, ve kök sayıları ve uygulanacak muafiyet süreleri aşağıda gösterilmiştir.

	Cinsi	**Dönümdeki Sayısı**		**Muaflık Süresi (yılı)**
a)	Zeytin (Fidanla Dikilmiş)	10	Ağaç	12
	Zeytin (Delice üzerine aşılanmış)	10	«	5
	Zeytin (Yumru ve Köksüz Çelikle dikilmiş)	10	«	15

Danıştay 9. Dairesi'nin 08.09.1977 tarih ve E:1976/2848, K:1977/2727

b)	Antep fıstığı (Yabanisi üzerine aşılanmış)	10	«	6
	Antep fıstığı (Aşılı fidanla dikilmiş)	10	«	12
	Antep fıstığı (Aşısız fidanla-çöğür dikilmiş)	10	«	15
c)	Kestane (Yabanisi üzerine aşılanmış)	10	«	6
	Kestane (Fidanla dikilmiş)	10	«	12
d)	Harnup (Yabanisi üzerine aşılanmış)	10	«	5
	Harnup (Fidanla dikilmiş)	10	«	8
e)	İncir	10	«	10
	Cinsi	**Dönümdeki Sayısı**		**Muaflık Süresi (yılı)**
f)	Meyveler			
	Armut, elma (Yabanisi üzerine aşılanmış)	15	Ağaç	5
	Armut, Elma, Trabzon hurması (Fidanla dikilmiş)	15		7
	Badem, Kiraz (Fidanla dikilmiş)	20	«	6
	Ayva, Nar (Fidanla dikilmiş)	20	«	5
	Erik, Kayısı, Zerdali (Fidanla dikilmiş)	25	«	6
	Muşmula, malta eriği (Fidanla dikilmiş)	25	«	5
	Şeftali, (Fidanla dikilmiş)	30	«	4
	Vişne (Fidanla dikilmiş)	30	«	5
	Muz	30	«	2
	Ceviz (Fidanla dikilmiş)	5	«	12
	Dut (Fidanla dikilmiş)	5	«	5
	Kızılcık ve diğer meyveler (Fidanla dikilmiş)	15	«	5
	Üvez, Hünnap (Fidanla dikilmiş)	15	«	
g)	Narenciye (Fidanla dikilmiş		«	
	Limon, portakal, greyfurt	30	«	6
	Madnalina, Turunç	30	«	4
	Avokado	20	«	8
h)	Çay, (Fidanla dikilmiş)	800	Fidan	6
i)	Fındık	70	Ocak	5
j)	Bağ ve güllük			
	Yerli asma çubuklu bağ	110	Omca	4
	Amerikan anacına aşlı bağ	110	«	4
	Gül (Fidanla dikilmiş)	200	Kök	5
k)	Kavak, Okaliptüs (Fidanla dikilmiş)			
	Yerli Kavak	100	Ağaç	15
	Melez kavak	20	«	12
	Okaliptüs	100	«	10
l)	Fıstık çamı, palamut meşesi(Fidanla dikilmiş)	6	«	15

Bir arazi parçası üzerinde yukarda belirtilen tarım nevilerinin karışık şekilde tesisi halinde, bu arazideki tarımın nevi, sayısı fazla olan ağaç, fidan, ocak, omca ve kök adedine göre tayin olu-

sayılı kararında, "fındık yetiştirilen arazinin Emlak vergisinden geçici muaf olabilmesi için Bakanlar Kurulu Kararı gereğince dönüm başına 70 ocak fındık yetiştirilmesi gerekir" denilmektedir.

1101. Yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe meydana getirilen arazilerin en az 2 yıl, en çok 15 yıl muafiyet kapsamında olduğu fıkra metninde hükme bağlanmıştır. Her bir ağaç veya fidan için uygulanacak olan muafiyet süreleri mezkur Bakanlar Kurulu Kararı'nda ayrıca gösterilmiş olup süreler bu karara göre tespit edilecektir. Yeniden fidanla dikim, aşılama veya yeniden yetiştirme işinin yapıldığı tarihten itibaren bu arazi, muafiyet cihetine tahsis olunmuş sayılır. Arazinin muafiyet konusuna tahsis edilmiş olması, dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme işinin tamamlanmış olması ile mümkündür. Bu nedenle zamanında bildirimde bulunmak muafiyet sürelerinden tam olarak yararlanabilmek açısından önemlidir. Zira geç verilen bildirimler, geç kalınan yıl kadar muafiyet hükümlerinden yararlanamayacak olmaya neden olmaktadır.

1102. Ayrıca bu arazinin yeniden ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe meydana getirildiğine, bu konuda tahsil edildiğine ilişkin olarak ilgili belediyeye bildirimde bulunulması gerekir. Bu bildirim söz konusu durumun oluştuğu bütçe yılı içerisinde yapılmalıdır. Muafiyet bildirimin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren uygulanmaya başlayacaktır. Şayet bildirim yeniden ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe meydana getirildiği yıl içinde değil de daha sonra yapılırsa, o tarihi takip eden bütçe yılından itibaren muafiyet uygulanmaya başlanacak, önceki yıllara ait muafiyet hakkı düşecek, yalnızca kalan yıllar için muafiyet uygulaması yapılacaktır. Fıkra hükmünde yer alan geçici muafiyetten bir arazinin yararlanabilmesi için bildirimde bulunulmasının şart olduğu hususu Danıştay kararlarında da ifade edilmektedir.[560]

---

nur. Bu halde bir dönümde bulunacak sayının bu tarım nevi için dönüm itibariyle yukarıda gösterilen sayının 2/3 ünden az olmaması gerekir. Az olması halinde bu arazi muafiyet cihetine tahsis edilmiş sayılmaz.

Dönümdeki ağaç sayısının hesabında çit olarak dikilmiş olanlar nazara alınmaz. Üzerinde çeşitli tarım yapılan ve sadece sınırlarında ağaç, fidan, ocak, omca bulunan arazi meyveliğe tahsis edilmiş olarak kabul edilmez.

Bir arazi parçası üzerinde ayrı kısımlar itibariyle meyvelik tesis edilmesi halinde, her kısımdaki ağaç sayısı, bu kısmın büyüklüğü ile oranlanarak hesaplanır.

Belli bir çeşit meyveliğe tahsis edilmiş olmakla beraber, bu meyvelikte kendiliğinden bitmiş olan veya evvelce kalmış olan veya deneme olarak dikilmiş veya aşılanmış olan az sayıda ağaç, fidan, omca veya ocağın bulunması bu arazinin meyveliğe tahsis edilme vasfını ortadan kaldırmayacağı gibi, bu gibi ara ağaçlar asıl meyveliğe ait ağaç sayısının hesabında da nazara alınmaz.

Yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme işinin yapıldığı tarihten itibaren bu arazi, muafiyet cihetine tahsis olunmuş sayılır.

560 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 10.05.1976 tarih ve E:1974/808, K:1976/1405 sayılı kararına göre;

1103. Öte yandan, Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında, arazinin ağaçlandırılması, bağ, bahçe yapılması veya tarıma elverişli hale getirilmesi, vergi değerini değiştiren sebep olarak kabul edilmiş ve 23'üncü maddesinde de, vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde keyfiyetin müteakip üç ay içinde ilgili belediyeye bildirilmesinin şart kılınmış olduğunu hatırlamak yerinde olacaktır. Kanun'un 15'inci maddesinde, geçici muaflığın uygulanmasını da, tahsis edilmenin, bütçe yılı içinde ilgili belediyeye bildirilmesi şartına bağlanmıştır.

1104. Fıkra hükmünde yer alan geçici muaflık, arazinin bizzat kendisine tanınmış muafiyet olması nedeniyle arazi sahibinin değişmesi muaflık durumunu ortadan kaldırmayacak, bilakis kalan muafiyet süresinin yeni sahibi tarafından kullanılabilmesine imkân sağlayacaktır. Ayrıca, fıkra hükmünde herhangi bir miktar belirtilmediğinden söz konusu araziler emlak vergileri değerinin tamamından muaf tutulacak ve hiçbir arazi vergisi ödemeyeceklerdir.

1105. Son olarak, ağaçlık haline getirilen arazilerin, devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağalandırılmış olması da mümkün olduğundan belediyeye yapılacak bildirimler sonucu, söz konusu arazinin 5'inci maddenin (a) fıkrası gereğince mi yoksa (c) fıkrası gereğince mi geçici muafiyet kapsamında değerlendirileceği hususunun uygulanacak muaflık süresi bakımından önem taşıdığını hatırlatmak da yerinde olacaktır.[561]

2.1.2.2.4. Organize Sanayi Bölgeleri İçin İktisap Olunduğu veya Bu Bölgelere Tahsis Edildiği Kabul Edilen Arazi

1106. 15'inci maddenin (d) fıkrasında; Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi (Sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar) hükmü yer almakta olup fıkra ile arazi vergisinden geçici muafiyet düzenlemesi yapılmıştır.

1107. Bu fıkraya göre, muafiyetten yararlanılabilmesi için bir arazinin, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunması veya organize sanayi bölgelerine tahsis edilmesi ve bu durumun Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca kabul edilmesi gerekmektedir.

1108. Arazilerin organize sanayi bölgeleri için iktisap olunması veya tahsis edil-

---

arazinin Emlak Vergisi Kanun'un 15'inci maddesinin (c) fıkrasında yazılı cihete tahsis edildiği hususuna ilişkin bildirimde bulunulmamış ise, geçici arazi muafiyetinden yararlanmak söz konusu olamaz.

561 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.02.1983 tarih ve E:1982/628 K.1983/1201 sayılı kararı; *hususi orman niteliği göstermeyen ve 10 yıllık geçici muafiyet tanınan taşınmazın 50 yıllık geçici muafiyetten yararlandırılmasına imkân olmadığı,* yönündedir.

mesi Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca[562] yapılmaktadır. Bu nedenle arazinin geçici muaflık hükümlerinden yararlanabilmesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan alınacak belgenin ilgili belediyeye verilmesi gerekmektedir.

1109. Ayrıca, arazinin organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğunun veya bu bölgelere tahsis edildiğinin ve dolayısıyla söz konusu muafiyet durumunun oluştuğunun, organize sanayi bölgesi tüzel kişiliği tarafından ilgili belediyeye aynı bütçe yılı içinde bildirilmesi gerekmektedir. Bu muaflıktan yararlanmak için bildirim yapılması muaflık uygulaması için yasal bir zorunluluk olup, arazinin Bakanlık tarafından organize sanayi bölgesi için olduğunun kabul edildiği bütçe yılı içinde yapılması gerekmektedir. Muafiyet, bildirimi takip eden bütçe yılı itibariyle uygulanacaktır. Bildirimin daha geç yapılması halinde bildirim yapılana kadar geçen süre için muaflık uygulanmaz, emlak vergisi mükellefiyeti oluşur. Arazinin tayin olduğu cihetlere tahsis edildiği bütçe yılı içinde bildirim yapılmazsa, muafiyet, bildirimin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren geçerli olacak ve bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşecektir.[563] Bu mu-

---

562 08.06.2011 tarih ve 27958 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca, *"Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı".*

563 Bu maddede her ne kadar geçici muaflık düzenlenmişse de (d) fıkrasında, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazinin, sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar muafiyetten yararlanacağı belirtilmiştir. Bu fıkra kapsamındaki muafiyet 50 yıl, 10 yıl, 15 yıl gibi muayyen bir süreyle kısıtlanmamış, bir nevi OSB'ler açısından "Daimi Muafiyet" düzenlemesi yapılmıştır. Çünkü muafiyetin kalkması mülkiyetin sanayiciye geçmesine bağlanmıştır. Bu durumda, *sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar* OSB mülkiyetinde bulunan veya *organize sanayi bölgelerine tahsis edildiği kabul edilen* araziler vergiye tabi tutulmayacak, sanayici lehine tescil ile birlikte mülkiyet sanayiciye geçecek *(-ki artık sanayicinin mülkiyetinde bulunan gayrimenkul arsa değil bina olup, bina vergisinde de geçici muafiyet söz konusudur)*bu andan itibaren Yapı Kullanma İzin Belgesi'nin alınması ve cins tashihi ile arsa niteliğindeki tapunun fabrika binasına çevrilmesi ile sanayici için, Emlak Vergisi Kanunu'nun 5/f maddesi çerçevesinde, geçici muafiyet başlayacaktır. Maddenin ikinci fıkrasında, geçici olarak muaflıktan istifade için *"arazinin bu maddede yazılı cihetlere tahsis edilmiş olduğunun ilgili vergi dairesine bütçe yılı içinde bildirilmesi"* şartı, (a), (b) ve (c) fıkralarındaki muayyen süreyle tahdit edilen muafiyetler için getirilmiştir. Maddenin son fıkrasında da geçici muafiyetin belirlenmesine ilişkin açıklamalar yapılırken (d) fıkrasından hiç bahsedilmemiştir. Zira (a), (b) ve (c) fıkralarında belirtilen; ağaçlandırma çalışması, tarıma elverişli hale getirme ve bahçe meydana getirme şeklinde ifade edilen arazi ıslah çalışmaları vergi dairesine (belediye) bildirilmedikçe süreyle sınırlandırılmış muafiyetin (geçici muafiyet) başlangıcı tayin edilemeyecektir. Ancak OSB sınırları içindeki araziler kuruluş kararnamelerinde yer alıp, Resmi Gazete ile ilan edilmekte olduğundan, OSB sınırları içinde yer alan, OSB mülkiyetinde veya OSB'ne tahsis edilmiş olan araziler için bildirim şartı öngörülmemiştir (Basat,2012). Nitekim Kayseri **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın yakın tarihli bir özelgesinde de, *muafiyet için OSB'lerin bildirim şartı bulunmadığı* belirtilmiştir. Kayseri **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 28.08.2009 tarih

afiyetin uygulanmasında arazinin kiraya verilip verilmemesinin bir önemi bulunmamaktadır. Bu itibarla, organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğinin; maliki bulunduğu ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi için ilgili belediyeye bildirim vermesi ve bu arazilerin, kiraya verilse dahi sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar geçici olarak arazi vergisinden muaf tutulması gerekmektedir[564].

1110. Bu fıkrada yer alan muafiyet hükümlerinden yararlanılabilmesi için bütün şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

1111. Organize sanayi bölgeleri için iktisap olunan veya bu bölgelere tahsis edilen arazilerin geçici muafiyet süresi, söz konusu arazinin sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar olan süredir. Sanayici lehine tapu tescili yapılması üzerine muaflık sona erer. Uygulanacak olan muafiyet miktarı arazi vergisinin tamamı olduğundan geçici muafiyet süresince emlak vergisi hiç ödenmeyecektir.

1112. Konuyla ilgili olarak 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde bu muafiyet ile ilgili açıklamalar yapılmış ve 12 Seri No.lu Tebliğ ile tebliğin bu kısmı ile ilgili değişiklik yapılmıştır. Bu hususla ilgili olarak Genel Tebliğ'in değişik halinde şu ifadeler yer almaktadır; *Öte yandan, yatırımları teşvik amacıyle İl Özel İdareleri, belediyeler veya Ticaret ve Sanayi Odaları tarafından "Organize Sanayi Bölgesi" kurulmakta ve herhangi bir kâr sağlanmadan sanayicilere satış suretiyle devredilmektedir. Kuruluş maliyetini düşüren, fiyat ve kalite yönünden sanayiciye güç kazandıran, geniş bir istihdam sahası yaratan ve sonuçta yeni ve güçlü vergi mükelleflerinin doğmasını sağlayan bu durumu dikkate alan kanun koyucu, organize sanayi bölgeleri kurma fonu kanalıyla yapılan teşviki tamamlama yönünden bu bölgeler için iktisap olunan araziye 5 yıl süreyle geçici vergi muaflığı tanınması öngörülmüştür.*

---

ve 1757 sayılı özelgesinde; *anılan maddedeki tahsise konu arazilerden (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilenlerin tahsis süresi belirlenmişken, (d) fıkrasında ise tahsis süresinin belirlenmediği, dolayısıyla başlangıç ve bitiş süresi belli olmayan geçici muafiyet için bildirimde bulunulmasının söz konusu olamayacağı, bu arazilerin OSB'ler tarafından iktisap edildiği tarih ile sanayici lehine tapuda tescilin yapılacağı tarihe kadar, her hangi bir bildirime gerek olmaksızın geçici muafiyet hükümlerinden yararlandırılması gerektiği,* belirtilmiştir.

564 Kocaeli **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 12.04.2011 tarih ve 32 sayılı **özelge**sinde şu açıklamalara yer verilmiştir: *Emlak Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin (f) fıkrasındaki muafiyet hükmünün organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğinin sahip olduğu bina, arsa ve arazi nedeniyle ödemesi gereken emlak vergisi bakımından uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. ... Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazilerin sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar ... arazilerin emlak vergisinden geçici olarak muaf tutulması gerekmektedir*.

1113. Konuya ilişkin bir özelgede[565], "Organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğinin, maliki bulunduğu ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi için ilgili belediyeye emlak vergisi bildirimi vermesi halinde, bu araziler kiraya verilse dahi, sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar geçici olarak arazi vergisinden muaf tutulacağı" görüşüne yer verilmektedir.

1114. Son olarak, organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar için de Emlak Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesi uyarınca, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılmak suretiyle emlak vergisi tahsil edilmeyeceğini ve bu konunun bina muafiyetlerine ilişkin bölümde izah edildiğini belirtmek yerinde olacaktır. Ayrıca, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun[566] "Muafiyet" başlıklı 21'inci maddesinde yer alan "OSB tüzel kişiliği, bu Kanun'un uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır" hükmü ile ihdas edilen muafiyetin hukuki kapsamı üzerinde ileride ayrıca durulduğunu da belirtmemiz gerekir.

2.2. Emlak Vergisi Kanunu İle Atıfta Bulunulan Özel Kanun Hükümleri Gereğince Uygulanacak Olan Muafiyetler

1115. Emlak Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 4'üncü fıkrası ile özel kanunların bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisna hükümlerinin yürürlükten kaldırıldığı belirtildikten sonra[567]; 31.05.1963 tarihli ve 244 sayılı Kanun gereğince yapılan milletlerarası antlaşmalarla tanınan muaflık ve istisna hükümleri ile, 11.07.1972 tarihli ve 1606 sayılı Kanun'la tanınan muaflık hükümlerinin saklı olduğu hüküm altına alınmıştır.

1116. Bu maddedeki düzenleme çerçevesinde emlak vergisi kanunu dışında iki kanun ile de emlak vergisinden muafiyet uygulaması yapılabilmektedir: Sözü edilen hüküm uyarınca, bu kanunlarda yer alan muafiyet ve istisna hükümleri emlak vergisi bakımından dikkate alınmakta ve uygulama bu doğrultuda yürütülmektedir. *Diğer Bazı Özel Kanunlarda Yer Alan Muafiyet Hükümleri* kısmında emlak vergisinden muafiyete ilişkin diğer kanunların öngördüğü düzenlemeler incelenirken bu hususla ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılacaktır.

---

565 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 10.12.2009 tarih ve 506 sayılı **özelge**si.

566 15.04.2000 tarih ve 24021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

567 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 19.01.1977 tarih ve E.1975/1030 K.1977/251 sayılı kararına göre: *4'üncü fıkrada, "özel kanunların bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisna tanıyan hükümlerinin kaldırıldığı" hükme bağlanmış olduğundan, olayda, yükümlüye sahibi bulunduğu bina için 2510 sayılı iskân Kanunu'nun değişik 37. maddesi gereğince tanınan 5 yıllık göçmen muaflığı, yukarıda açıklanan kanun hükmü ile kaldırılmış olup, Kanun'un bu açık hükmü karşısında kazanılmış hakkın mevcudiyetinden söz edilemeyecektir.*

2.2.1. 1606 Sayılı Kanunla Tanınan Muaflıklar

1117. Emlak Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre; *1606 sayılı Bazı Dernek ve Kuruluşların Vergiden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun*[568] hükümleri gereğince hüküm altına alının emlak vergisi muafiyet hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Bu kanunda yer alan, Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, Türkiye Yardım Sevenler Derneği ve resmi darülaceze kurumları ile Darüşşafaka Cemiyeti ve Yeşilay Derneği, kendilerine terettüp eden vergi mükellefiyeti bu kurumlara ait olduğu hallerde emlak vergisinden muaftırlar. Danıştay kararları da bu yöndedir.

1117.1. Nitekim Türkiye Kızılay Derneği adına tarh edilen 1980, 1981 ve 1982 yılları için cezalı bina (emlak) vergisinin iptali istemiyle açılan davayı reddederek tarhiyatı aynen onayan Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemi üzerine, Danıştay 9. Dairesi, 05.11.1984 tarih ve E. 1984/3091 K. 1983/3941 sayılı kararı ile: "1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 4'üncü bendini değiştiren 10.9.1977 gün ve 2104 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde; 11.7.1972 tarihli ve 1606 sayılı Kanun'la tanınan muaflık hükümlerinin 1319 sayılı Kanun'un uygulanmasında saklı tutulduğu belirtilmiş, 1606 sayılı Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu ve Türkiye Çocuk Esirgeme Kurumunun Bazı Vergilerden Bütün Harç ve Resimlerden muaf Tutulmasına Dair Kanun'un 1'inci maddesinde de, Türkiye Kızılay Kurumunun kendisine düşen vergi harç ve resim mükellefiyetinin kuruma ait olduğu hallerde bütün vergilerle, harçlardan, resimlerden hisse ve fonlardan muaf olduğu hükme bağlanmıştır. Bu durumda, Emlak (bina) Vergisinden anılan Yasal düzenleme ile muaf sayılan Türkiye Kızılay Kurumuna ait taşınmaz nedeniyle vergi tahakkuk ettirilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına, tarhiyatın resen terkinine" karar verilmiştir.

1117.2. Yine bu konuyla ilgisi bulunması bakımından Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen 15.05.2009 tarih ve E. 2008/5545, K. 2009/95 sayılı karar da zik-

---

568 1606 sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç Ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun 20.07.1972 tarih ve 14251 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanun'un, 28.11.1990 tarih ve 3685 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi ile değişik 1'inci maddesi şu şekildedir: "*Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, Türkiye Yardım Sevenler Derneği ve resmi darülaceze kurumları ile Darüşşafaka Cemiyeti ve Yeşilay Derneği kendilerine terettüp eden vergi, harç ve resim mükellefiyetinin kurumlara ait olduğu hallerde bütün vergilerden, harçlardan, resimlerden, hisse ve fonlardan muaftır.*"

redilmeye değerdir. Bu kararda; "1606 sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun'un 1. maddesinde; Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, Türkiye Yardım Sevenler Derneği ve resmi darülaceze kurumları ile Darüşşafaka Cemiyeti ve Yeşilay Derneği'nin kendilerine terettüp eden vergi, harç ve resim mükellefiyetinin kurumlara ait olduğu hallerde bütün vergilerden, harçlardan, resimlerden, hisse ve fonlardan muaf oldukları" belirtilmektedir.[569]

1118. Bu konuda şu hususun da belirtilmesi gereklidir; 1606 sayılı Kanun'un 3685 sayılı Türkiye Kızılay Derneği Türk Hava Kurumu ve Türkiye Çocuk Esirgeme Kurumunun Bazı Vergilerden Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına Dair Kanun'un Adı İle Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un[570] 2'nci maddesi ile değiştirilen 1'inci maddesinde, "Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, Türkiye Yardım Sevenler Derneği ve resmi darülaceze kurumları ile Darüşşafaka Cemiyeti ve Yeşilay Derneği kendilerine terettüp eden vergi, harç ve resim mükellefiyetinin kurumlara ait olduğu hallerde bütün vergilerden, harçlardan, resimlerden, hisse ve fonlardan muaftır" hükmü yer almaktadır.[571] Buna göre, bu sayılan dernek ve kuruluşlar, Emlak Vergisi Kanunu'ndan sonra yürürlüğe giren bir kanun hükmü ile de emlak vergisinden muaf olmaktadır.[572]

2.2.2. 244 Sayılı Kanun Gereğince Yapılan Milletlerarası Antlaşmalarla Tanınan Muaflık ve İstisnalar

1119. 244 sayılı Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun gereğince yapılan uluslararası anlaşmalar ile eğer emlak vergisi muafiyeti söz konusu ise bu durumda da anlaşma çerçevesinde emlak vergisinden muafiyet söz konusu olacaktır. Bu durum, Emlak Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddenin 4'üncü fıkrası gereğincedir.

1120. Bilindiği üzere Anayasa'nın 90'ıncı maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti adına

---

569 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 26.01.1977 tarih ve E:1976/1096, K:1977/3272 sayılı kararına göre de; *Çocuk Esirgeme Kurumu binaları 1606 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi uyarınca emlak vergisinden muaftır*.

570 05.12.1990 tarih ve 20716 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

571 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 04.08.2006 tarih ve 61206 sayılı **özelge**si.

572 Bu hükümle muafiyet tanınan dernek ve kuruluşlar esasen kamu yararına çalıştığı Bakanlar Kurulu'nca tespit edilmiş olan derneklerdir ve bu nedenle bu özel hüküm bulunmasa dahi vergiden muaf olmaları gerekecekti.

yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanmasının, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlı olduğu, Türk Kanunlarında değişiklik getiren her türlü antlaşmaların yapılmasında da aynı usulün uygulanacağı ve usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmaların kanun hükmünde olduğu öngörülmüştür. Bu durumda uluslararası antlaşma ile muafiyet öngörülmüşse Anayasa gereğince uygulanacaktır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 4'üncü maddesindeki muafiyet hükmü ise Emlak Vergisi Kanunu'ndan önce yapılan uluslararası antlaşmalarla kabul edilen muafiyetler bakımından dikkate alınacaktır. Bu duruma Lozan Antlaşması örnek olarak verilebilir.[573]

1121. Bu çerçevede, uluslararası antlaşmalar gereğince öngörülen ve emlak vergisi muafiyeti içeren hükümler uygulama alanı bulacak ve sözleşmede yer alan şartlarla muafiyet uygulaması yapılacaktır.

2.3. Diğer Bazı Özel Kanunlarda Yer Alan Muafiyet Hükümleri

1122. Çeşitli vergi kanunlarında yer alan, *"muafiyet, istisna ve indirimlerin ancak belirtilen kanunlarda düzenlenebileceği"* yönündeki hükümlere rağmen söz konusu vergilere ilişkin olarak başka kanunlarda muafiyet, istisna ve indirim düzenlemeleri yapılmaktadır.

1123. Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinde de; "Bina ve Arazi Vergileri ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri bu kanuna eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir" hükmüne yer verilerek, emlak vergisinde muafiyet ve istisna hükümlerinin mutlaka Emlak Vergisi Kanunu ile düzenleneceği, dolayısıyla özel kanunlarda emlak vergisine ilişkin muafiyet ve istisnaların bulunmayacağı belirtilmiştir.[574] Emlak Vergisi Kanunu'nun mezkûr 22'nci maddesinde yer verdiği hüküm doğrultusunda, 41'inci maddesinde[575] bir düzenleme yapılarak, "özel kanunların bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisna hükümlerinin 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış" olduğuna da ayrıca yer verilmiştir.

---

573 *Azınlık Sayılan Cemaatlere Ait Özel Okul Binaları* başlığında bu hususla ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

574 Vergi kanunları ile muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin düzenlemelerin ilgili kanununda yapılması şeklinde getirilen sınırlamanın amacı; belirli bir sistematik içerisinde bir bütün oluşturan kanunun işleyiş mekanizmasına bu sistem dışında yapılacak bir değişiklikle müdahale edilmek suretiyle meydana gelebilecek aksaklıkların engellenmesidir. Bu sınırlama ile vergilere ilişkin istisna, muaflık ve indirimlerin belirli kanunlarda düzenlenerek kanunların belirli bir sistem içinde bütünlüğünün korunmasını amaçlamaktadır. (Öztürk ve Yiğit, Muafiyet, 2009:55)

575 17.07.1972 tarih ve1610 sayılı Kanun'un 24'üncü maddesi ile eklenmiş, 25.08.1977 tarih ve 2104 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile değiştirilmiştir.

1124. Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nci ve 41'inci maddelerinde yer alan bu hükümlerin yanı sıra, Kanun'un yürürlüğe girdiği 01.03.1972 tarihinden sonra yürürlüğe girmiş bulunan diğer bazı kanunlarda da vergi muafiyetine ilişkin düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemeler ile de emlak vergisi muafiyetine ilişkin hükümler yer almıştır.[576]

1125. Başka bir ifadeyle, Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin ancak bu kanundaki düzenlemeler ile gerçekleşebileceği yönündeki hükme rağmen, daha sonra çıkarılan diğer pek çok kanunla muaflık ve istisna hükümleri getirilmiştir. Bu kanunlar, sonraki tarihli ve özel düzenlemeler olmaları sebebiyle hukuken geçerli ve emlak vergisini ilgilendiren hükümleri bakımından, uygulanması gereken kanunlardır. Bu şekilde başka kanunlarda yapılan vergi muafiyet ve istisnasına ilişkin düzenlemeler önceki tarihli hüküm-sonraki tarihli hüküm, özel hüküm-genel hüküm karşılaştırması sonucu geçerlilik kazanmaktadırlar (Öztürk ve Yiğit, Muafiyet, 2009:54).

1126. Nitekim Danıştay'ın konuya ilişkin yerleşik kararları da bu doğrultuda olup sonraki kanunların hükümlerinin uygulanmasına yönelik kararlar verilmektedir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 11.02.1998 tarih ve E:1987/3, K:1988/1 sayılı kararında "Emlak vergisi yasasında yer alan bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflık ve istisna hükümlerinden ayrı olarak SSK yasası ile getirilen muaflık hükmünün, özel ve sonraki yasa hükmü olması nedeniyle, bu taşınmazların emlak vergisinden muaf olduğuna" karar verilmiştir.[577]

1127. Bu düzenlemeler doğrultusunda; emlak vergilerine ilişkin muafiyet, istisna ve indirimlerin ancak kendi kanunlarına hüküm eklemek suretiyle düzenlenebileceği hatta başka kanunla getirilecek düzenlemenin geçersiz sayılacağına ilişkin hükümlere rağmen söz konusu kanun hükümlerinden sonra yürürlüğe giren başka kanunlarla bu vergilerle ilgili muafiyet, istisna ve indirime ilişkin düzenlemelere gidilmiş olmaktadır.[578] Söz konusu

---

576 Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesi ile istisna ve muafiyet düzenlemesine ilişkin sınırlama getiren hükmü geçersiz kılan kanun düzenlemeleri yani muafiyet ve istisnalara sınır getiren hükümlerin sonraki tarihli kanun düzenlemeleri karşısında anlamsız kalmasının ve ilgili vergi kanunlarının sistematiğinin bozulmasına, emlak vergisi gelirlerindeki kayıp ve kaçağı artırmakta, vergiyi tahsil eden idare ile muafiyet ve istisna tanınan kesimler arasındaki irtibatı güçleştirmekte hatta kaldırmakta ve uygulamada tereddüt ve ihtilaflar yaşanmasına sebebiyet verebilmektedir (Öztürk ve Yiğit, Muafiyet, 2009:58).

577 Aynı konuda yani *birbirinden farklı yasa hükümleri bulunduğundan sonraki ve özel hüküm niteliğinde bulunan kanun hükmünün geçerli olduğu konusunda*, örneğin, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 15.01.2008 tarih ve E:2007/3580, K:2008/68 sayılı ve E:2007/2915, K:2008/5303 sayılı kararları gibi, başka kararlar da bulunmakla birlikte; netice itibariyle **Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu** kararlarının bağlayıcı nitelik taşımaları bakımından bu kararlar üzerinde ayrıca durulmasına gerek duyulmamıştır. .

578 Bu tür durumlar bakımından hangi kanunun uygulamaya esas alınacağı konusunda *Normlar*

kanuni düzenlemelerden bazılarına değinilecektir.

1128. Bununla birlikte şu hususunda belirtilmesinde fayda vardır. Herhangi bir kanunda tüm vergilerden muafiyet öngörülmüşse, bu muafiyetin konusunun ne olduğunun öncelikle belirlenmesi ve muafiyetin bu bakımdan değerlendirilmesi gerekir. Emlak vergisinin konusu dışında bulunan vergi konuları ile ilgili tüm vergilerden muafiyet getiren kanun hükmünün emlak vergisi açısından muafiyeti de kapsaması mümkün değildir.[579]

2.3.1. Kooperatifler ve Birliklerinin Hizmet Binaları Dışındaki Taşınmazlarının Emlak Vergisinden Muafiyeti Hususu

1129. 1163, 1518 ve 4572 sayılı Kanun'larda yer alan kuruluşların (Tarım Kredi Kooperatifleri, Tarım Satış Kooperatifleri, 1163 sayılı Kanun'a göre kurulan Kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı Kooperatif Birlikleri, Kooperatif Merkez Birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği ve Türk Kooperatifçilik Kurumu), taşınmazlarından sadece sahip oldukları kendi hizmet binaları kiraya verilmemek şartıyla, Emlak Vergisi Kanunu ile bina vergisinden muaf tutulmuş olup diğer taşınmazları, (diğer binaları, arsa ve arazileri) emlak vergisinden muaf tutulmamıştır. Ancak hem 1163 sayılı, hem 1581 sayılı ve hem de 4572 sayılı Kanun'da ayrı ayrı, bu kuruluşların "taşınmazlarının her türlü vergiden muaf olduğu" hükmünü içeren maddeler yer almaktadır. Bu bağlamda ilgili kuruluşların diğer taşınmazlarının emlak vergisinden muaf olup olmadığı hususunun, her bir kanuna göre ayrıca incelenmesi yerinde olacaktır.

1130. Emlak Vergisi Kanunu'nun (*17.07.1972 tarihli 1610 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile değişik*) 22'nci maddesinde; "bina ve arazi vergileri ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri bu kanuna eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir" hükmünün ve 41'inci maddesinin (*17.07.1972 tarihli 1610 sayılı Kanun'un 24'üncü maddesi ile eklenmiş 25.08.1977 tarihli 2104 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile değiştirilerek yeniden düzenlenmiş*) 4'üncü fıkrasında; "bu kanuna uymayan, Özel kanunla-

---

Hiyerarşisi ve Çelişkili Kanun Hükümlerinde Çözüm Yolu başlığı altında yer alan açıklamalara bakılmalıdır.

579 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 09.04.2011 tarih ve 17 sayılı **özelge**sinde; *775 sayılı Kanun'un 33 üncü maddesinin birinci fıkrasındaki, 'bBu kanun hükümlerine dayanılarak yapılan ivazlı veya ivazsız devir, temlik, kamulaştırma, alım, satım, kira, geri alma, geri verme, ifraz, tevhit, tescil, cins değişikliği, rehin tesis ve terkini, ıslah, değişiklik, onarım, inşa ve ikmal gibi her türlü işlemler, sözleşmeler, beyannameler ve benzerleri, tasarruf bonosundan ve her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır' hükmü emlak vergisini kapsamadığından gecekondu önleme bölgesinde yer alan arsanın emlak (arsa) vergisine tabi tutulması gerekmektedir*, açıklamasına yer verilmiştir.

rın bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisna hükümleri, 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır" hükmünün yer aldığını hatırlamak; konunun değerlendirilmesi açısından önemlidir.

1131. Emlak Vergisi Kanunu ile muafiyet hükümlerinin yer aldığı diğer kanunlar arasında hangisindeki hükümlerin uygulanacağına ilişkin sorunun, daha sonraki tarihli ve özel kanun olmaları durumlarına göre ve kanun koyucunun iradesi göz önüne alınarak çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Bu temel yaklaşımdan hareketle, bu kanunların yürürlük tarihleri üzerinden bir değerlendirme yapılarak öngördükleri muafiyetlerin emlak vergisi bakımından hüküm ifade edip etmedikleri tespit edilebilecektir.

1131.1. 1) 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun[580] 93'üncü maddesinin (c) fıkrasında, Kooperatiflerin, Kooperatif Birliklerinin, Kooperatif Merkez Birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin, "kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir cihete tahsis edildiği müddetçe, sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden muaf" oldukları hükmüne yer verilmiştir. Ancak, 1163 sayılı Kanun'un 10.05.1969 tarihli olması nedeniyle, bu kanundaki kuruluşların taşınmazları için uygulanacak olan kanun Emlak Vergisi Kanunu olup, bu Kanun'un 4'üncü maddesinin (p) fıkrasına göre yalnızca sahip oldukları kendi hizmet binaları bakımından emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulacak, diğer taşınmazları için ise emlak vergisi mükellefi olacaklardır.

1131.2. 2) 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'nun[581] 19'uncu maddesinin (B) fıkrasının (b) bendinde, "Bu kanuna göre kurulacak ve kurulmuş sayılan kooperatifler, bölge ve merkez birliklerinin, ...taşınmaz malları ve bunların gelirleri, kendi ihtiyaçları için satın aldıkları ve alacaklarının tahsili gayesiyle mülk edindikleri taşınmaz malları ... bütün vergi, resim ve harçtan muaf" olduğu hükmü yer almaktadır. Bu hükmün uygulanıp uygulanmayacağı da yine Emlak Vergisi Kanunu hükümleri ile birlikte değerlendirilmelidir. Böyle bir değerlendirme yapıldığında, 28.04.1972 tarihli 1581 sayılı Kanun'da yer alan hükmün daha önceki tarih itibariyle düzenlenmiş olması ve dolayısıyla Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nci ve 41'inci maddeleri ile emlak vergisi bakımından yürürlük ifade etmeyecek olması nedeniyle, uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Bu sebeplerle 1581 sayılı Kanun'un 19/B-b maddesi gereğince bu kanundaki kuruluşların taşınmazlarının emlak vergisinden muaf tutulmaları mümkün değildir. Ancak, yukarıda da izah edildiği üzere, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (p) fıkrası gereğince, ilgili kuruluşların sahip oldukları kendi hizmet binalarına emlak vergisinden daimi muafiyet uygulanacaktır.

---

580 10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

581 28.04.1972 tarih ve 14172 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1131.3. 3) 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'un[582] 6'ıncı maddesinin (d) fıkrasında; Bu Kanuna göre kurulmuş bulunan kooperatifler ve birliklerin faaliyetlerinde "*...taşınmaz malları ve...ihtiyaçları için satın aldıkları ve alacaklarını tahsil gayesiyle mülk edindikleri taşınmaz malları ve... her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır*" hükmü yer almaktadır. Bu hükmün Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlerle birlikte değerlendirilmesi halinde; 4572 sayılı Kanun hükümlerinin daha sonraki hüküm olması bakımından, bu kanundaki hükmün emlak vergileri için de uygulanması gerekeceği değerlendirilebilecektir. Bu durumda, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (p) fıkrasındaki hükümden başka, 4572 sayılı Kanun'da yer alan muafiyet hükmünün de uygulanması gerekecektir. Bu durumda, Tarım Satış Kooperatif ve Birliklerine ait olan, ihtiyaçları için satın aldıkları ve alacaklarını tahsil için mülk edindikleri taşınmazları emlak vergisinden muaf tutulacaklardır.

1131.4. 4) Her üç kanuna ilişkin açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yalnızca 4576 sayılı Kanun gereğince kurulan Tarım Satış Kooperatif ve Birliklerinin arsa ve arazileri emlak vergisinden muaf tutulabilmektedir. 1163 sayılı Kanun'a tabi Kooperatiflerin, Kooperatif Birliklerinin, Kooperatif Merkez Birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve 1581 sayılı Kanun'a tabi Kooperatiflerin, Merkez Birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin arsa ve arazileri emlak vergisinden muaf olamayacaktır.

1132. Konu ile ilgili olarak Danıştay 9. Dairesi'nin 17.11.2008 tarih ve E:2007/2915, K:2008/5303 sayılı kararında, tarım kredi kooperatiflerinin taşınmazlarından, sadece kendi hizmet binalarının emlak vergisinden muaf olduğu, arsalarının ise muafiyetinin bulunmadığı, yönündedir.[583]

---

582 16.06.2000 tarih ve 24081 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

583 Kararda bu hususla ilgili olarak yapılan değerlendirme şu şekildedir:

"... Buna göre; 1319 sayılı Kanun'un 1610 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle değiştirilen 22. maddesinde bina ve arazi vergileri ile ilgili muaflık ve istisna hükümlerinin bu Kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği hükme bağlanmış, aynı Kanun'un 41. maddesine 1610 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle eklenen 4. bende göre de, özel kanunların bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisna tanıyan hükümlerinin yürürlükten kaldırıldığı düzenlemesine yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra; 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanun'un 4. maddesine 1610 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle eklenen (p) bendinde Tarım Kredi, Tarım Satış Kooperatifleri, 1163 sayılı Kanun'a uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binalarının kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden muaf olduğu belirtilmiş, ancak 1319 sayılı Kanun'da Tarım Kredi Kooperatiflerinin arsa ve arazilerinin emlak vergisinden muaf olduğuna ilişkin herhangi bir düzenlemeye ise yer verilmemiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, 1610 sayılı Kanun'un 1581 sayılı Kanun'dan daha sonra yürürlü-

1133. Ayrıca konu ile ilgili özelgede[584] de, "kooperatife ait arsanın emlak vergisinden muaf olmadığı" yönünde görüş belirtilmektedir.

2.3.2. Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yapılacak Yatırımlara Tahsisli Arsa ve Arazilerde Emlak Vergisi Muafiyeti

1134. 2982 sayılı Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisna ve Muaflıkları Tanınması Hakkında Kanun'un[585] 2'nci maddesinde, bu kanun hükümlerine göre uygulanacak istisna ve muaflıkların; veraset ve intikal vergisi, damga vergisi, banka ve sigorta muamele vergisi, emlak vergisi, harçlar ve resimler ile Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınan vergileri kapsadığı belirtilmiş, ayrıca 6'ncı maddesinde de (01.01.1993 tarihinden geçerli olmak üzere[586]) konut inşaatına veya kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlara tahsis edilen arazi ve arsaların emlak vergisinden muaf tutulduğu hükmüne yer verilmiştir.

1135. 2982 sayılı Kanun'un uygulama süresi çeşitli kanunlarla uzatılmış olup ve nihayet 31.12.1997 tarihinde uygulama süresi sona erdiğinden işlerliği kalmamıştır. Ancak, Kanun'un söz konusu yürürlük tarihleri arasındaki döneme ilişkin emlak vergisi ihtilaflarında uygulanacak kanun olması bakımından üzerinde durulması yerinde görülmüştür.

ğe girmiş olması ve bu haliyle 1610 sayılı Kanun'un Tarım Kredi Kooperatiflerine ait taşınmazların emlak vergisi muafiyetine ilişkin düzenleme getiren en son kanun bulunması ve 1319 sayılı Kanun'un 41. maddesine 1610 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle eklenen 4. bendine göre özel kanunların bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisna tanıyan hükümlerin kaldırılması karşısında Tarım Kredi Kooperatiflerin taşınmazlarının emlak vergisinden muaf olup olmadığı hususunun bu çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, Tarım Kredi Kooperatiflerinin sahip olduğu bina ve arazilerin muafiyetinin farklı değer-lendirilmesi gerekmektedir. Zira Kanun koyucu bu konudaki iradesini son olarak 1610 sayılı Kanun'la ortaya koymuş, Tarım Kredi Kooperatiflerinin sadece sahip olduğu kendi hizmet binalarının kiraya verilmemek şartıyla emlak vergisinden muaf tutulmuş, Tarım Kredi Kooperatiflerinin sahip olduğu arsa ve arazilerinin ise emlak vergisinden muaf tutulmasına ilişkin bir düzenlemeye ise yer verilmemiştir..."

584 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 15.01.1999 tarih ve 1805 sayılı **özelge**si.

585 01.03.1984 tarih ve 18328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

586 23.12.1992 tarih ve 3858 sayılı Kanun'un 2'nci maddesiyle değişik 6'ıncı madde gereğince hüküm bu yönde düzenlenmiş olup 3858 sayılı Kanun öncesinde madde metni "*Konut inşaatına veya kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlara tahsis edilen arazi ve arsalarla bu arazi ve arsalar üzerinde inşa edilen binalar emlak vergisinden muaftır*" şeklindedir.

2.3.3. Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonu İle Vakıflarına Ait Taşınmazların Emlak Vergisi Muafiyeti

1136. 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu'nun[587] 9'uncu maddesinin (c) bendinde; bu kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları'nın sahip olduğu taşınmaz mallarının her türlü vergi, resim, harç ve fonlardan muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

1137. Danıştay'ın 11.02.1988 tarih ve E:1987/3, K:1988/1 sayılı İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı ile "...kurumuna ait taşınır ve taşınmaz mallar ile bunlardan elde edilen hak ve gelirlerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğunu öngören hüküm, Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'inci maddesi hükmünden sonra yürürlüğe girdiğinden, söz konusu kuruma ait bina ve arazinin emlak vergisinden muaf tutulmasının gerektiğine" karar verilmiştir. Danıştay'ın vermiş olduğu karar neticesinde; 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'ndan sonra yürürlüğe girdiğinden Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına ait taşınmazların emlak vergisinin uygulanmasından muaf tutulması gerekmektedir.

1138. Nitekim bu konuya ilişkin bir özelgede:[588] "Adına 49 yıllığına intifa hakkı kurulan vakfın intifa hakkı sahibi olarak emlak vergisi mükellefi olduğu, Emlak Vergisi Kanunu'ndan sonra 09.12.2004 tarihinde yürürlüğe giren 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 5263 sayılı Kanun'un 20'nci maddesiyle değişik (c) bendinde, sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarının sahip oldukları taşınır ve taşınmaz malların, her türlü vergi, resim, harç ve fonlardan muaf olduğunun hükmü ve Danıştay'ın 11/2/1988 tarihli ve E:1987/3, K:1988/1 sayılı İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı da göz önüne alındığında, 49 yıllığına (Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu kapsamındaki) ....Vakfı adına intifa hakkı tesis edilmiş olan taşınmaz ile ilgili olarak bu Vakfın, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu'nun 9'uncu maddesinin (c) bendi hükmü gereğince emlak vergisinden muaf tutulması gerekmektedir" görüşü yer almaktadır.

---

587 14.06.1986 tarih ve 19134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

588 Balıkesir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.04.2011 tarih ve 31 sayılı **özelge**si.

2.3.4. Sosyal Güvenlik Kurumu'na Ait Taşınmazların Emlak Vergisinden Muafiyeti

1139. 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu[589] ile yürürlükten kaldırılan 09.07. 1945 tarihli 4792 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun[590] 26.7.1983 günlü 2868 sayılı Kanun'la[591] değişik 24'üncü maddesinde de Kurum'a ait taşınır, taşınmaz mallar ile bunlardan elde edilen hak ve gelirlerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.

1140. Nitekim Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı da bu kanunla ilgili somut olay üzerine verilmiş bir karar olup, "4792 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun 26.7.1983 günlü 2868 sayılı Kanun'la değişik 24'üncü maddesinde yer alan Kuruma ait taşınır, taşınmaz mallar ile bunlardan elde edilen hak ve gelirlerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğunu öngören hüküm, Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesi hükmünden sonra yürürlüğe girdiğinden, Sosyal Sigortalar Kurumu'na ait bina ve arazinin emlak vergisinden muaf tutulması gerektiği" hükmünü içermektedir.[592]

1141. 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu'nun "Vergi ve fon muafiyeti" başlıklı 36'ıncı maddesinde de: "İlgili kanunlarda yer verilmemiş olsa dahi, Kuruma ait taşınır ve taşınmazlar, bunların alım ve satım işlemleri ile Kuruma yapılacak bağış ve yardımlar, Kurumun taraf olduğu davalar, icra kovuşturmaları ile ilâmlar, Kurum tarafından satın alınan taşınmazlar ile ilgili tüm tapu işlemleri, Kurum tarafından yapılan bütün işlemler ve bu işlemler için ilgililere verilmesi veya bunlardan alınması gereken yazı ve belgeler ve bunların suretleri; damga vergisi ve harçlar ile belediyelerde yürütülecek her türlü hizmet karşılığı alınan ücret ve katılma payından müstesnadır" hükmü yer almaktadır.

1142. Gerek 4792 sayılı Kanun'da, gerek 5502 sayılı Kanun'da yer alan hükümlere ve gerekse Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı'na göre; Sosyal Güvenlik Kurumu'na ait taşınmazlar (bina, arsa ve araziler) yalnızca kuruma ait olmaları şartı gözetilerek emlak vergisinden (bina ve arazi vergisinden) muaftırlar. Söz konusu hükümler gereğince, Kurumun kullandığı ancak başka kişilere ait olan taşınmazlar emlak vergisine konu olacak ve muafiyet kapsamından yararlanamayacaktır; bu durumda malik kimse mükellef de o olacaktır. Fakat kuruma ait olup da diğer gerçek veya tüzel kişiler tarafından kullanılan taşınmazlar ise muaflık hükümlerine tabi olacaklardır. Ayrıca başkasına ait arsa

589 20.5.2006 Tarih ve 26173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

590 16.07.1945 gün ve 6058 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

591 *4792 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun*, 27.07.1983 gün ve 18117 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

592 **Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu**'nun 11.2.1988 tarih ve E:1987/3, K:1988/1 sayılı kararı.

üzerinde kurumun üst hakkı yolu ile inşa etmiş olduğu binalar da vergiden muaf olacak ancak arsa sahibi tarafından arsanın vergisi ödenecektir. Aynı şekilde kurumun arsası üzerinde başkasına ait bina bulunması durumunda da bina vergisini bina maliki ödeyecektir; arsaya ise muafiyet uygulanacaktır.

2.3.5. Serbest Bölgelerde Bulunan Taşınmazların Emlak Vergisinden Muafiyeti

1143. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu[593] ile serbest bölgelere[594] ait düzenlemeler yapılmıştır. Bu Kanunu'da emlak vergisinden muafiyeti de içerecek hükümlerin yer aldığı görülmektedir.

1144. Serbest bölgelerle ilgili hususları kapsayan bu Kanun'un, 2004 tarihinde eklenen geçici 3'üncü maddesinde[595]; "bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna" olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hüküm gereğince, 06.02.2004 ile 31.12.2008 tarihleri arasında Serbest Bölgeler için vergi muafiyeti söz konusu olmakta ve fakat emlak vergisinin de bu madde ile müstesna tutulan vergilerden olup olmadığı hususu tereddüt oluşturmaktadır.

1145. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin, burada yer alan gayrimenkullerinin emlak vergisi kapsamında olup olmadığı tartışmalıdır. Tartışmanın temelinde de, madde metninde yer alan "*bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler*" ifadesi yatmaktadır. Yargı organları tarafından bu konu, Serbest Bölgeler Kanunu ile hedeflenen makro ekonomik hedeflere dayandırılarak Kanun'da öngörülen bağışıklık, ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesi anlamında işlevsel olması amacıyla geniş kapsamlı olarak ele alınmış olmasına yani Serbest Bölgeler Kanunu'nun genel amacına dayanılarak (Taş,2008:184) muafiyet uygulanması yönünde karar verilmiş olduğundan serbest bölgede faaliyette bulunan işletmelerin, bu bölgelerde bulunan gayrimenkullerinin emlak vergisinden muaf tutulmaları gerekmektedir.

1146. Bu konuda, Danıştay 9. Dairesi tarafından, 15.01.2008 tarih ve E:2007/3580 ve K:2008/68 sayılı kararı ile "serbest bölgede faaliyette bulunan işletmelerin, bu bölgelerde bulunan gayrimenkulleri üzerinden emlak vergisi

---

593 15.6.1985 ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

594 Türkiye'de de diğer gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi, yabancı sermaye yatırımlarını ve dış ticareti artırmak, yerli üreticilerin uluslararası rekabet güçlerine katkıda bulunmak, ihracatı, döviz girişini ve istihdamı artırmak gibi amaçlarla serbest bölgeler kurulmuştur.

595 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 5084 sayılı Kanun ile eklenmiştir.

alınmaması gerektiğine dair verilen vergi mahkemesi kararının onanmasına" karar verilmiştir.[596] Onama kararının "oybirliği" ile verilmiş olması, bu konuda yargı organının görüşünün açıklığını ortaya koyması bakımından dikkat çekicidir.

1147. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin, burada yer alan gayrimenkullerine 06.02.2004 ile 31.12.2008 tarihleri arası dışında kalan dönemlerde, muafiyet uygulamasının mümkün olmadığı açık olmakla birlikte bu tarihler arasına tekabül eden emlak vergileri için muafiyet uygulaması yapılacaktır. Bu konunun özellikle zamanaşımına uğramamış emlak vergilerinin hesaplaması yapılırken dikkate alınması gerekebilecektir. 2009 yılından itibaren ise bu taşınmazların emlak vergisine tabi oldukları hususunda bir ihtilafın söz konusu olmadığının altını çizmek yerinde olacaktır.

2.3.6. Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumuna Ait Verici ve Aktarıcı Binalarının Muafiyeti

1148. 2954 sayılı Türkiye Radyo ve Televizyon Kanunu'nda[597] da emlak vergisine ilişkin muafiyet düzenlemesi içeren hüküm yer almıştır. Kanun'un 48'inci maddesinin 2'nci fıkrasında kurumun iktisap ettiği ve edeceği radyo ve televizyon verici ve aktarıcı binalarının emlak vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

1149. Bu kanun, ihtiva ettiği vergiyle ilgili hükümleri bakımından Emlak Vergisi Kanunu karşısında özel kanun niteliğindedirler. Bu niteliği sebebiyle belirtilen hükümlerinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesi karşısında öncelikle uygulanması gerekir.[598]

---

596 Bursa **Vergi Mahkemesi** 23.2.2007 tarih ve E:2006/1387, K:2007/606 sayılı kararı ile; *3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu çerçevesinde....serbest bölgede yürütülen ekonomik faaliyetler nedeniyle doğacak vergi, harç ve benzeri yükümlülüklerden bu faaliyetleri yürütenleri muaf tutmak suretiyle aynı Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan ekonomik amaçların gerçekleştirilmesine katkıda bulunmanın amaçlandığı, bu kapsamda, serbest bölge içinde bulunan gayrimenkullerin alım-satımı ve benzeri tüm hukuki tasarrufların bu bölgede gerçekleştirilen ekonomik faaliyetin bir parçası olduğunun kabulü gerektiği, bu durumda, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu uyarınca, serbest bölgede gerçekleştirilen faaliyetler ile ilgili olarak yapılan işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergiden muaf olduğu,* gerekçesiyle ilgili Belediye tarafından serbest bölgede faaliyette bulunan şirketin, bu bölgede yer alan gayrimenkulleri nedeniyle emlak vergisinden muaf olmadığından bahisle 2006 yılı için tahakkuk ettirilen emlak vergilerinde ve bunun duyurulmasına ilişkin *işlemde isabet görmeyerek açılan davanın kabulüne* karar vermiştir.

597 14.11.1983 tarih ve 18221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

598 16 Seri No.lu Emlak vergisi Kanunu Genel Tebliği

2.3.7. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na Ait Taşınmazların Emlak Vergisinden Muafiyeti

1150. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF), bankalarda tasarruf mevduatını sigorta etmek amacıyla, 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuş kamu tüzel kişiliğini haiz bir kamu kurumu olup bu kanunun yürürlükten kaldırılıp 5411 sayılı Bankacılık Kanunu yürürlüğe girmesi ile bu Kanun'a tabi tutulmuştur.

4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun[599] 15'inci maddesinin (3) numaralı bendinde, "Fon her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır" hükmüne yer verilmiş ve bu hüküm uyarınca TMSF'ye ait taşınmazlar emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulmuştur.[600]

1151. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu,[601] bankaların Fona devrini belirli koşullara tabi tutmuştur. Şöyle ki; Kanun'un 71'inci maddesinde, 5 bent halinde sayılan koşullardan herhangi birinin veya birkaçının varlığı durumunda Kurulun, en az beş üyesinin aynı yöndeki oyuyla alınan kararla bankanın faaliyet iznini kaldırmaya ya da kredi kuruluşunun temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimini, zararın mevcut ortakların sermayesinden indirilmesi kaydıyla, kısmen veya tamamen devri, satışı veya birleştirilmesi amacıyla Fon'a devretmeye yetkili olacağı öngörülmüştür.

1152. 5411 Sayılı kanunun 111'inci maddesinde; fonun mallarının devlet malı hükmünde olduğu hüküm altına alınmış, aynı kanunun "Fon ve Faaliyet İzni Kaldırılan Bankalara İlişkin Malî İstisnalar" başlıklı 140'ıncı maddesinde de: "Fon her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır" hükmüne yer verilmiştir.

1153. Buna göre TMSF'ye ait taşınmazlar emlak vergisinden daimi olarak muaf bulunmaktadırlar.[602]

---

599 23.06.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

600 Bu kanun, 01.11.2005 tarih ve 25983 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 168'inci maddesinin (A) fıkrası ile aynı kanunun geçici maddelerindeki düzenlemeler hariç olmak üzere ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

601 01.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

602 Gaziantep **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 18.11.2008 tarih ve 465 sayılı **özelge**sinde: *Bir arsa üzerine tek katlı kâgir fabrika binasının, 2004 yılında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna icra yoluyla satılıp 2006 tarihinde fon adına tapu tescili yapılan arazinin, Türk Medeni Kanunu'nun 705'inci maddesinin amir hükmü gereğince 2004 yılı itibariyle Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun mülkiyetine geçtiği; 2007 yılında özel bir şirkete satılması üzerine, 2008 yılından itibaren emlak vergisi mükellefinin bu şirket olacağı; 2004 ile 2008 yılları arasındaki emlak vergisinin ise Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun malikliği çerçevesinde değerlendirilerek, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun 111'inci maddesinde; Fonun mallarının devlet malı hükmünde olduğu hüküm altına alınmış, aynı kanunun 140'ıncı maddesinde de "fon her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır" hükmüne yer verilmiş olması sebebiyle, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna ait taşınmazlar emlak vergisinden daimi olarak muaf bulunması dolayısıyla, taşınmazın emlak*

1154. Fon, kendisine devredilen bankanın iflasını isteyebilir. İflas idaresi görev ve yetkilerine sahip olarak bankayı tasfiye edebilir. Bu noktada, Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen TMSF'ye intikal eden bankalara, tasfiyeleri TMSF eliyle yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait binaların Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (y) fıkrasına göre; arsa ve arazilerin ise 14'ücü maddesinin (ı) fıkrasına göre hiçbir şarta bağlı olmaksızın emlak vergisinden muaf tutulduklarını ve bu konunun emlak vergisinden daimi muafiyet konusunun işlendiği bölümde yer aldığını hatırlatmakta fayda bulunmaktadır.

1155. Konu ile ilgili olarak verilen özelgede, "TMSF'nin icra yoluyla alacağına mahsuben satın aldığı taşınmazın bu satıştan sonraki taksitten itibaren emlak vergisi mükellefiyeti sona erdiği, bu itibarla, bu taşınmaza ait önceki emlak vergisinin eski malik tarafından ödenmesi gerektiği[603]", belirtilmiştir.

1156. TMSF'ye ait taşınmazların kuruma geçiş şekli önemli değildir. Ancak geçiş tarihinin tespit edilerek önceki vergilerinin eski malikten tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu durumda TMSF'nin yeni malik olarak eski vergilerden müteselsilen sorumlu tutulması da mümkün değildir. Bununla birlikte cebri icra yoluyla satılan ve bedeli TMSF'ye geçen taşınmazların ödenmemiş emlak vergilerinin bu bedelden kesilerek ilgili belediyeye ödenmesi gerektiğini de belirtmek gereklidir.

2.3.8. Yüksek Öğretim Kurumlarına Ait Taşınmazların Emlak Vergisinden Muafiyeti

1157. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda[604] emlak vergisine ilişkin muafiyet düzenlemesi içeren hüküm yer almıştır.

1158. 2547 sayılı Kanun'da gösterilen esas ve usullere uymak kaydıyla yükseköğretim kurumları kurabileceği, kurulan yükseköğretim kurumlarının vakıf tüzel kişiliği dışında ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olacağı, vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumlarının, Devlet yükseköğretim kurumlarıyla aynı uygulamalara tabi olduğu ifade edilmiştir.

1159. Yine Kanun'un 56'ıncı maddesinin (b) fıkrasında;[605] "üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı" hüküm altın alınmıştır.

---

vergisine tabi tutulmayacağı, konuları üzerinde durulmuştur.

603 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 11.06.2008 tarih ve 58025 sayılı **özelge**si.

604 06.11.1981 tarih ve 17506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

605 03.04.1991 tarih ve 3708 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle değiştirilmiştir.

1160. Yükseköğretime ilişkin yasal düzenlemelerde, Devlet tarafından kurulan yükseköğretim kurumları ile vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları aynı hukuki statüde tutulmuştur.[606]

1161. Bu çerçevede, aynı Kanun'un ek 7'nci maddesinde[607] "Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu Kanun'un 56'ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar" hükmüne yer verilmiştir.

1162. Esasen 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 ve 14'üncü maddeleriyle kanunla kurulan üniversitelere ait bina ve arazilerin (arsalar dahil) emlak vergisinden daimi olarak muaf olduğu belirtilmiştir. 2547 sayılı Kanun'daki hükümlerle özellikle vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumlarının emlak vergisi muafiyeti kapsamında olduğuna açıklık getirilmiş bulunmaktadır.

2.3.9. Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Teşvik Belgeli Yatırımlarla İlgili Emlak Vergisi Muafiyeti

1163. 4325 sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un[608] 5'inci maddesinde Kanun'un yürürlük tarihi ile 31.12.2002 tarihi arasında uygulanmak üzere, teşvik belgeli yatırımlarla ilgili olarak, maddede belirtilen işlemler, emlak vergisinden müstesna tutulmuştur.

1164. Muafiyete ilişkin bu hükmün 31.12.2002 tarihine kadar geçerli olduğu ve ancak bu tarihe kadar olan emlak vergileriyle ilgili uygulanabileceği hususu göz ardı edilmemelidir.

2.3.10. Hazineden Satın Alınan Taşınmazların Emlak Vergisinden Geçici Muafiyeti

1165. 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma

---

606 Nitekim, **Anayasa Mahkemesi**'nin E:1991/21, K:1992/42 sayılı kararında ise; "Anayasa'nın 130'uncu maddesi gereğince üniversiteler, devlet ya da vakıflar tarafından kurulmuş olmalarına bakılmaksızın, kamu tüzel kişiliğine sahip olacaklardır. Kamu tüzelkişiliği, üniversitelerin zorunlu niteliklerinden, hukuksal yapılarının öğelerinden biridir. Bu ise, Anayasa'nın 130'uncu maddesinin aradığı temel koşullardandır" ibaresine yer verilerek, Devlet tarafından kurulan yükseköğretim kurumları ile vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları eş düzeyde tutulmuştur.

607 17.08.1983 tarih ve 2880 sayılı Kanun'un 32'nci maddesiyle eklenmiş ve 03.04.1991 tarih ve 3708 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesiyle değiştirilmiştir.

608 23.01.1998 tarih ve 23239 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Değer Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un[609] 7'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında; satışı yapılan taşınmaz malların satış tarihini takip eden yıldan itibaren 5 yıl süre ile emlak vergisine tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır.

1166. Bu hüküm ile geçici emlak vergisi muafiyeti düzenlenmiş olup, muaflığın uygulanabilmesi için öncelikle taşınmazın Hazineye ait olması ve satışının yapılması gerekmektedir. Bu satış işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl boyunca, taşınmazın yeni maliki tarafından emlak vergisi ödenmeyecektir.

1167. Daha önceki kısımlarda açıkladığımız üzere, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü ve 14'üncü maddelerinde, Devlete ait bina, arsa ve arazilerin emlak vergisinden muaf tutulduğuna dair hükümler yer almaktadır. Dolayısıyla, hazineye ait taşınmazların mülkiyetinin hazineye ait olduğu sürece bina ve arazi vergisinden muaf oldukları açıktır.

1168. Bu çerçevede 4706 sayılı Kanun'da yer alan düzenleme ile hazinenin sattığı ve dolayısıyla emlak vergisi mükellefiyetinin başlaması gereken bina, arsa ve araziler için 5 yıllık geçici emlak vergisi muafiyeti öngörülmüş olmaktadır.

1169. Hazinece bu şekilde satılan taşınmazların daha sonra, satış veya bağış, miras ve benzeri gibi herhangi bir yolla malikinin değişmesi durumunda bile, kanunun muafiyet hükmü açıkça satılan taşınmazı ifade ettiğinden, 5 yıllık süre dolana kadar yeni malik veya malikler açısından da muafiyet devam etmektedir[610].

1170. Bu açıklamaların aksi yönünde görüş bildiren özelge de mevcuttur. Nitekim Ankara Defterdarlığı Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü'nün 27.02.2004 tarih ve 1993 sayılı özelgesinde, Emlak Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerinden bahisle "...satın alınan arazinin 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 14'üncü ve 15'inci maddeleri kapsamında yer almadığından, söz konusu arazi için Emlak Vergisinin ödenmesi gerekmektedir" denilerek Hazineden satın alınan arazinin her ne kadar 4706 sayılı Kanun'la 5 yıl süreyle emlak vergisinden muaf olduğu ifade edilmişse de, Emlak Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri karşısında bu düzenlemenin geçerli olamayacağı yönünde görüş bildirilmektedir. Bu yorum kabul edilecek olursa gerek 4706 sayılı Kanun

---

609 18.07.2001 tarih ve 2446 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

610 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 16.06.2008 tarih ve 59250 sayılı **özelge**sinde bu hususla ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: *4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 18.07.2001 tarihinde yürürlüğe giren 7. maddesinin 4. fıkrasının son cümlesinde, "Satışı yapılan taşınmaz mallar, satış tarihini takip eden yıldan itibaren beş yıl süre ile emlak vergisine tabi tutulmaz." hükmü uyarınca bu taşınmazı satın alan kişi tarafından taşınmazın üçüncü kişilere satılması durumunda emlak vergisinin kalan süre kadar alınmaması gerekmektedir.*

gerekse 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerince 29.06.2001 tarihinden sonra Türkiye genelinde ihale suretiyle satışı yapılmış taşınmazların alıcıları bakımından emlak vergisi yükümlülüğü doğmaktadır (Yamak, 2004:137). Bununla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 16.06.2008 tarih ve 59250 sayılı özelgesi ve emlak vergisine muafiyete ilişkin diğer kısımlarda yaptığımız açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda, emlak vergisi ödenmesi gerektiği yönünde verilen özelgedeki görüşün hatalı olduğu söylenebilir.

2.3.11. Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yönetiminin Emlak Vergisinden Muafiyeti

1171. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun[611] 8'inci maddesinde; "yönetici şirket, bu Kanun'un uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır" hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, "bu Kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu şirket" olarak tanımlanan *Teknoloji Geliştirme Bölgesinin Yönetici Şirketi,* Kanun'un uygulaması ile ilgili işlemlere ilişkin vergilerden muaf tutulacaktır.

1172. Teknoloji Geliştirme Bölgesi, bu Kanun'un 3'üncü maddesinde: "Yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda bulundukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknopark" olarak tanımlanmıştır.

1173. 4691 sayılı bu Kanun'un 8'inci maddesinin metninde taşınmaz vergilerine ilişkin açık bir düzenlemeye yer verilmeyip üstelik muafiyet uygulanacak vergilerin kapsamının da "*kanunun uygulaması ile ilgili işlemler*" ifadesi ile belirlenmiş olması nedeniyle, emlak vergisi muafiyetinin söz konusu olup olmayacağı konusunda tereddüt yaşanabilecektir. Ancak, serbest bölgelere ilişkin olarak verilen, Danıştay 9. Dairesi'nin 15.01.2008 tarih ve E:2007/3580, K:2008/68 sayılı kararı dikkatle incelendiğinde; hüküm verilirken yargı yorumunda konunun geniş kapsamlı olarak ele alınmış olması, Serbest Bölgelere ilişkin vergi muafiyetini düzenleyen ilgili 3218 sayılı Kanun metninde yer alan "*gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler*" ifadesinin 4691 sayılı Kanun'daki "*kanunun uygulaması ile*

611 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ilgili işlemler" ifadesi ile[612] neredeyse aynı yazım üslubuyla hüküm tesis etmiş olması ve *Serbest Bölgeler* ile *Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin* birbirine çok benzer amaçlarla ihdas edilmiş olmaları nedenlerinden dolayı Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin yönetici şirketlerinin de emlak vergilerinden muaf tutulması gerekecektir. Yine Danıştay 9. Dairesi'nin 17.11.2008 tarih ve E:2007/2915, K:2008/5303 sayılı kararının gerekçesinde önceki hüküm-sonraki hüküm ayrımı üzerinde durularak, "aynı konuda birbirinden farklı yasa hükümleri bulunduğunda sonraki ve özel hüküm niteliğinde bulunan kanun hükmünün geçerli olduğu" hususu açıkça belirtilmiştir. Ayrıca, daha önce de belirttiğimiz üzere, konuya ilişkin olarak göz önünde bulundurulması gereken Danıştay'ın 11.02.1988 tarih ve E:1987/3, K:1988/1 sayılı İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı ile, "Emlak vergisi yasasında yer alan bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflık ve istisna hükümlerinden ayrı olarak...yasası ile getirilen muaflık hükmünün, özel ve sonraki yasa hükmü olması nedeniyle, bu taşınmazların emlak vergisinden muaf olduğuna" hükmedilmiştir.

1174. Yargı kararları çerçevesinde yapılan bu açıklamalarla birlikte; ayrıca 4691 sayılı Kanun'un Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin kuruluşunu düzenleyen 4'üncü maddesinde, *"bölge olarak belirlenen araziler hiçbir şekilde başka amaçlarla kullanılamaz"* hükmüne yer verilmiş olması da kanun koyucunun emlak vergilerine ilişkin iradesinin muafiyet uygulanması yönünde olduğuna karine teşkil ettiği söylenebilir.

1175. Emlak vergisi muafiyetinin uygulanması gerektiğine yönelik bu açıklamamızla birlikte, konuya ilişkin yargı kararının bulunmamış olması nedeniyle henüz emlak vergisinden muafiyet yönünde istikrar kazanmış bir uygulama olmadığını da belirtmemiz yerinde olacaktır. Nitekim Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler konulu 1 No.lu Kurumlar Vergisi Sirküleri'nde emlak vergisi sayılmamıştır. Bu hususla ilgili olarak Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki faaliyetlerle ilgili özelgeye[613] değinmek de faydalı olacaktır. Bu özelgede; "6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 30'uncu maddesinde; Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği açıklanmış olup, istisnalarını düzenleyen 29'uncu maddesinde ise Teknoloji Geliştirme Bölgelerine tanınmış herhangi bir istisna bulunmadığı gibi, 4691 sayılı Kanun'la ilgili herhangi bir istisnaya da yer verilmemiş olduğu belirtilerek, Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki faaliyetlerden elde edilen kazançların 31.12.2013 yılına kadar Kurumlar Vergisi ile Katma Değer Vergisinden istisna olduğu, ayrıca, bölgedeki fa-

612 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 09.04.2011 tarih ve 17 sayılı **özelge**sinde; *... işlemlerin her türlü vergiden muafiyeti hükmünün emlak vergisini kapsamadığı*, yolunda yorumda bulunulmuştur.

613 Antalya **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın B.07.1.GİB.4.07.16.01/KVK.05.ÖZ.77 sayılı **özelge**si.

aliyetlerin her türlü damga vergisi ve harçtan muaf olduğu, ancak; Banka ve Sigorta Muameleleri Kanunu kapsamında yapılan işlemlerde; Banka ve Sigorta muameleleri vergisine tabi tutulması gerektiği" yorumu yapılmıştır. Bu özelgede yapılan yorum yöntemi benimsenirse bu Kanun ile düzenlenen muafiyet hükmünün emlak vergisini kapsamadığı da söylenebilecektir.

2.3.12. Organize Sanayi Bölgeleri Tüzel Kişiliklerine Ait Taşınmazların Emlak Vergisinden Muafiyeti

1176. 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun[614] "Muafiyet" başlıklı 21'inci maddesinde; "Organize Sanayi Bölgeleri *tüzel kişiliği, bu Kanun'un uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır"* hükmü yer almaktadır.

1177. Organize Sanayi Bölgeleri ile Sanayi ve Küçük Sanat Sitelerindeki binalar ile Organize Sanayi Bölgeleri İçin iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi -ve arsaların- emlak vergisinden belli sürelerde ve geçici olarak muaf oldukları hususu Emlak Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş olup bu konu ilgili kısımlarda izah edilmiştir.

1178. 11.08.1970 tarihinde yürürlüğe giren Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nici maddesinde muaflık ve istisna hükümlerinin, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiş ve her ne kadar bu Kanunda Organize Sanayi Bölgeleri ile ilgili bazı muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilmişse de 15.04.2000 tarih ve 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'ndaki; Organize Sanayi Bölgeleri tüzel kişiliğinin, bu Kanun'un uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu hükmü, sonraki ve özel kanun olması sebebiyle bu muafiyetin dayanağı olarak dikkate alınmalıdır. Bu duruma ilişkin olarak, Organize Sanayi Bölgeleri tüzel kişiliklerinin Emlak Vergisinden muafiyetinin dayanağı Emlak Vergisi Kanunu değil, Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'dur.[615]

---

614 15.04.2000 tarih ve 24021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

615 Kocaeli **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 12.04.2011 tarih ve 32 sayılı **özelge**sinde şu açıklamalara yer verilmiştir: *4562 sayılı Organize Sanayi Bölgesi Kanunu'nun 21 inci maddesinde, organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğine tanınan vergi ve harç muafiyeti, bu kurumun 4562 sayılı Kanun'un uygulanması ile ilgili işlemleriyle sınırlı bulunmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin (f) fıkrasındaki muafiyet hükmünün organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğinin sahip olduğu bina, arsa ve arazi nedeniyle ödemesi gereken emlak vergisi bakımından uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. Ancak, organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğinin organize sanayi bölgelerinde sahip oldukları binaların inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılması; Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazilerin sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar da arazilerin emlak vergisinden geçici olarak muaf tutulması gerekmektedir.*

1179. Muafiyet uygulaması Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlere göre geçici ve süreli olacaktır. Ancak, 4562 sayılı Kanun'da süreye ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır. 4562 sayılı Kanun'daki muafiyet durumunun uygulanabilmesi için ilgili taşınmazın, Organize Sanayi Bölgesi tüzel kişiliğine ilişkin ve bu Kanun'da belirtilen işlemlerle ilgili olması şartlarının gerçekleşmiş olması gerekir.

2.3.13. Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşlarının Emlak Vergisinden Muafiyeti Hususu

1180. 507 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Kanunu'nun[616] Ek 11'inci maddesinde[617] "Oda, birlik, federasyon ve Konfederasyonun kuruluş amaçlarına uygun olarak kullanılmak üzere iktisap ettikleri ve edecekleri gayrimenkuller ile gelirleri her türlü vergi, resim ve harçlardan muaftır" hükmüne yer vermiş olmakla birlikte bu Kanun, 5362 sayılı Kanun'un 76'ıncı maddesi ile 21.06.2005 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır.

1181. 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nda[618] da 65'inci madde ile muafiyetler konusunda düzenleme yapılmış ve "Esnaf ve sanatkârlar meslek kuruluşlarının, kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek ve bu amaçlarına uygun olarak kullanılmak üzere iktisap ettikleri ve edecekleri gayrimenkuller ile bu kuruluşların görevleri dolayısıyla elde ettikleri gelirler, katma değer vergisi ve emlak vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır" hükmü getirilmiştir.

1182. Her iki kanun hükümleri çerçevesinden konu incelendiğinde; esnaf ve sanatkârlar meslek kuruluşlarının yani oda, birlik, federasyon ve Konfederasyonların kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek ve bu amaçlarına uygun olarak kullanmak üzere iktisap etmeleri şartıyla sahip oldukları taşınmazlarının[619] 21.06.2005 tarihe kadar, 507 sayılı Kanun gereğince emlak vergisi muafiyetine tabi olduğu; ancak bu tarihten sonra ise 5362 sayılı Kanun gereğince muafiyet uygulamasının mümkün olmayacağı açıkça görülmektedir.

---

616 01,03,04.08.1964 tarihli ve 11769-11771 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

617 09.05.1991 tarih ve 3741 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesiyle eklenmiştir.

618 21.06.2005 tarih ve 25852 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

619 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.03.1998 tarih ve E:1997/820 K.1998/1162 sayılı kararı ile Şoförler ve Otomobilciler Odası'nın düğün salonu olarak kiraya vermek suretiyle gelir elde etmek amacıyla kullandığı gayrimenkulün, birliğin kuruluş amacına uygun kullanılmadığı açık olduğundan Emlak Vergisi Kanunu ve 507 sayılı Kanun uyarınca emlak vergisinden muaf tutulmasının kanunen mümkün bulunmadığına karar verilmiştir.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 29.06.2004 tarih ve 30528 sayılı **özelge**sinde, Esnaf Odasının kuruluş amaçlarına uygun olarak kullanılmak üzere iktisap ettiği ve edecekleri bina ve arazinin 507 sayılı Kanun'un Ek 11'inci maddesi hükmüne göre emlak vergisinden muaf tutulması gerektiği belirtilmiştir.

2.3.14. Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıklarının Emlak Vergisinden Muafiyeti

1183. 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun,[620] 21'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında;[621] "tapu kütüğüne *'korunması gerekli kültür varlığıdır'* kaydı konulmuş olan ve I. ve II. grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılaşma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır" düzenlemesi yer almaktadır.[622]

1184. Korunması gerekli taşınır ve taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının, korunması ve bu konuda alınması gerekli ilke ve uygulama kararları ile ilgili örgütlenmeyi oluşturmak amacıyla yürürlüğe konulan 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 5'inci maddesinde; *gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinin mülkiyetindeki bu gibi varlıkları, devlet malı niteliğinde kabul edilmiş*, 9'uncu maddesinde, *ilke kararlarına göre koruma kurulları kararlarına aykırı olarak taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarına her türlü inşai veya fiziki müdahalede bulunmak, bunları yeniden kullanıma açmak veya kullanımlarını değiştirmek, yasaklanmış, onarım, inşaat, tesis, sondaj, kısmen veya tamamen yıkma, kazı veya benzeri işler, inşai veya fiziki müdahale sayılarak*, 11'inci maddesinde, maliklerin hak ve sorumlulukları düzenlenmiştir. Kanun'un 11'inci maddesinde maliklerin, *bu kanun uyarınca bakım*

---

620 23.7.1983 tarih ve 18113 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

621 24.06.1987 gün ve 19497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, 17.06.1987 tarih ve 3386 sayılı Kanun'un (Kültür Ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesi Hakkında Kanun) 18'inci maddesiyle, 2863 sayılı Kanun'un, tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konmuş olan ve Yüksek Kurulca tescil edilerek I. veya II. Gurup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlığının her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulacağına ilişkin 22'nci maddesi hükmü kaldırılmış ve yine aynı kanunun 8'inci maddesiyle değişik bu 21'inci maddesi yürürlüğe konulmuştur.

622 2863 sayılı Kanun'un "*Tanımlar ve Kısaltmalar"* başlıklı (17.6.1987 tarih ve 3386 sayılı Kanun ile değişik) 3'üncü maddesinde, *"Kültür varlıkları"; tarih öncesi ve tarihi devirlere ait bilim, kültür, din ve güzel sanatlarla ilgili bulunan yer üstünde, yer altında veya su altındaki bütün taşınır ve taşınmaz varlıklar; "Tabiat Varlıkları"; Jeolojik devirlerle, tarih öncesi ve tarihi devirlere ait olup ender bulunmaları veya özellikleri ve güzellikleri bakımından korunması gerekli, yer üstünde, yer altında veya su altında bulunan değerler; "Sit"; tarih öncesinden günümüze kadar gelen çeşitli medeniyetlerin ürünü olup, yaşadıkları devirlerin sosyal, ekonomik, mimari ve benzeri özelliklerini yansıtan kent ve kent kalıntıları, önemli tarihi hadiselerin cereyan ettiği yerler ve tespiti yapılmış tabiat özellikleri ile korunması gerekli alan; "Koruma" ve "Korunma"; taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarında muhafaza, bakım, onarım, restorasyon, fonksiyon değiştirme işlemleri; taşınır kültür varlıklarında ise muhafaza, bakım, onarım ve restorasyon işleri; "Korunma alanı"; taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının muhafazaları veya tarihi çevre içinde korunmalarında etkinlik taşıyan korunması zorunlu olan alanlar* olarak tanımlanmaktadır.

ve onarım görevlerini Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın vereceği emir ve talimata uygun olarak yerine getirdikleri sürece, bu kanunun maliklerine tanıdığı hak ve muafiyetlerden yararlanacakları kuralına yer verilmiştir. Kanun'un 21'inci maddesinin üçüncü fıkrasında; *"tapu kütüğüne korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan ve I inci ve II inci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları..." olan parsellerin, her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu* belirtilmiştir.[623] Bu düzenlemeler karşısında kanun koyucunun, Devlet malı niteliğinde kabul ettiği özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişilerin mülkiyetinde bulunan belli niteliklerdeki taşınmaz kültür varlıklarının malikleri için kanunla öngörülen tasarruf kısıntıları ve yükümlülüklerin gereği gibi yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, söz konusu taşınmazları hiçbir ayırım ve sınırlama getirmeksizin her türlü vergi, resim ve harçtan bağışık tutma ihtiyacı duyduğu ve bu ihtiyacın, kültür varlığını koruma amacından doğduğu anlaşılmaktadır.[624]

1185. Bu muafiyet hükmü de taşınmaz sahibinin mülkiyet hakkını kullanımının daraltılmış olması nedeniyle öngörülmüş ve daraltılan hak kullanımının hafifletilmesi amaçlanmıştır. Korunması gereken kültür ve tabiat varlığı olan taşınmazlar üzerinde hak sahiplerinin tasarruflarının kısıtlandığı, Kanun'un 9'uncu maddesinde yer alan; "Koruma Yüksek Kurulunun ilke kararları çerçevesinde Koruma Kurullarınca alınan kararlara aykırı olarak, korunması gerekli taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarında, her çeşit inşai ve fiziki müdahalede bulunmak, bunları yeniden kullanıma açmak veya kullanımlarını değiştirmek yasaktır" ifadesiyle açıkça belirtilmiştir.

1186. Her ne kadar Emlak Vergisi Kanunu'nun "*Daimi muaflıklar*" başlığını taşıyan 4'üncü ve 14'üncü maddelerinde taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının, bina ve arazi vergilerinden muaf olacaklarına ilişkin bir hükme yer verilmemiş ve aynı kanunun 22'nci maddesinde de, bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflık ve istisna hükümlerinin bu kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği hükme bağlanmış ise de daha önce üzerinde ayrıntısıyla durduğumuz, Danıştay İçtihatları Birleştirme

---

623 İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 30.05.2011 tarih ve 200 sayılı **özelge**sinde şu açıklamaya yer verilmiştir: "İçinde 2 adet yığma bina ve iki katlı villa olan meyve ve sebze bahçesi niteliğindeki taşınmazın 3. derece doğal sit alanı içerisinde yer aldığı, tapu kütüğünde "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydının bulunmadığı ve imar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazar yeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere de ayrılmadığı anlaşıldığından, söz konusu taşınmazla ilgili olarak emlak vergisi muafiyeti veya kısıtlılığının uygulanması mümkün bulunmamaktadır."

624 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 19.02.1993 tarih ve E:1992/122, K:1993/29 sayılı kararı. Bununla birlikte, bu Kanun'da yer alan muafiyet hükmünün Çevre Temizlik Vergisi'ni kapsamadığı yönünde Danıştay kararının bulunduğunu da (**Danıştay 9. Dairesi**'nin 07.11.2009 tarih ve E:2000/1495, K:2002/4475 sayılı kararı) hatırlatmak yerinde olacaktır.

Kurulu'nun 11.02.1988 tarih ve E:1987/3, K:1988/1 sayılı *emlak vergisi kanun hükmünden sonra yürürlüğe giren özel ve sonraki kanun hükmünün asıl uygulanacak kural olduğu yönündeki* içtihadı birleştirme kararı[625] doğrultusunda, 2863 sayılı Kanun, Emlak Vergisi Kanunu'nun yukarıda yazılı hükmünden sonra yürürlüğe girmiş olması nedeniyle alınan Kanun'un gerek değişmeden evvelki 22'nci maddesinde ve gerekse halen yürürlükte olan değişiklikten sonraki 21'inci maddesinde belirtilen taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının, emlak vergisinden muaf tutulması zorunludur.

1187. Bu konuda Danıştay'ca, "her ne kadar 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinde bina ve arazi vergileri ile ilgili muaflık ve istisna hükümlerinin bu Kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiş ise de 2863 sayılı Kanun'un 1319 sayılı Kanun'dan sonra yürürlüğe girdiği ve kanun koyucunun amacının, eski eserlerin korunması ve değerlendirilmesi için bunların malik ve zilyetleri tarafından kullanımını cazip hale getirir tedbirler alınması yolu ile vergi hukuku açısından eski eser sahiplerine olanak sağlamak olduğu göz önünde tutulduğunda, 2863 sayılı Kanun'un 21'nci maddesinde yer alan muafiyet hükmünün emlak vergisini de kapsamına aldığının kabulünün zorunlu olduğu" gerekçesiyle 2863 sayılı Kanunu'nun 21'inci maddesinde belirtilen taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının emlak vergisinden muaf tutulması gerektiği yönünde kararlar verilmektedir.[626]

1188. Özellikle, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 11.05.1994 tarih ve E:1993/130, K:1994/206 sayılı kararında: "Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu 2863 sayılı Yasanın 21'inci maddesinde yazılı bağışıklık kuralına benzeyen bir kural olan ve 4792 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun 24'üncü maddesinin, Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinde yapılan düzenleme karşısındaki durumunu 11.2.1988 günlü ve E:1987/3, K:1988/1 sayılı Kararında tartışmış ve Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin kanun koyucuya, emlak vergisi ile ilgili muafiyet ve istisna hükümlerini nasıl düzenlemesi gerektiğini belirten nitelik taşıdığı, yasa yapıcının Anayasanın buyurucu bir kuralına dayanmaksızın özgür iradesiyle yaptığı bu kuralı sonradan değiştirip, kaldırabileceği, nitekim Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe konulmasından çok sonra yapılan

---

625 05.05.1988 tarih ve 19805 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan bu içtihadı birleştirme kararında kısaca: *"Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan, bina ve arazi vergisiyle ilgili muaflık ve istisna hükümlerinin bu kanuna eklenmek veya bu kanun değiştirilmek suretiyle yapılacağı yolundaki hükümden sonra yürürlüğe giren ve Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nda yer alan muaflık hükmünün ve anılan Kurumun bu nedenle emlak vergisinden muaf tutulması gerektiği"* belirtilmektedir.

626 Bu konuda, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 24.02.1988 tarih ve E:1988/663, K:1987/2583 sayılı, 15.11.1988 tarih ve E:1987/80, K:1988/3460 sayılı kararları örnek olarak gösterilebilir.

2954 ve 2960 sayılı Yasalarda da emlak vergisi bağışıklığı öngörüldüğü, 4792 sayılı Kanun'un 24'üncü maddesindeki "...her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır." hükmünün, emlak vergisini de kapsayacağı sonucuna ulaşmıştır. 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21. maddesinde yazılı kuralın da başka türlü anlaşılmasına olanak bulunmamaktadır. Bağışıklığın söz konusu olduğu durumlarda kısıtlılığın tartışılmasına gerek bulunmamaktadır" gerekçesine yer verilerek, Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğünden sonra yapılan kanunlarda tanınan vergi muafiyetlerinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinden etkilenmeyeceği hususu açıkta ifade edilmiştir.

1189. Bu bağlamda üzerinde durulması gereken bir husus; Tasarrufu Kısıtlanan Bina Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik'in[627] 4'üncü maddesinde yer alan ve arazi vergisinde kısıtlılık uygulaması içeren hükmüdür. Mezkur yönetmelik maddesi üzerinde, kısıtlı emlak vergisi uygulamasının izah edildiği bölümde ayrıca durulacak olmakla birlikte kısaca şunu belirtmekte fayda bulunmaktadır. Yönetmeliğin, 4'üncü maddesi uyarınca, 2863 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinde yer alan taşınmazlar için kısıtlı (1/10 oranında) vergi uygulanmakta iken, yönetmeliğin bu 4'üncü maddesi, Danıştay 9. Dairesi'nin 15.11.1988 tarih ve E. 1987/80 K.1988/3460 sayılı kararı ile; *2863 sayılı Kanun'un 21'inci maddesindeki kültür ve tabiat varlıklarının her türlü vergiden muaf tutulduğu hükmüne aykırı olduğu, 2863 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinde belirtilen şartları taşıyan taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının emlak vergisinden muaf tutulmasının zorunlu olduğu, bu taşınmazlar için kısıtlı vergi uygulanamayacağı* gerekçesiyle iptal edilmiş bulunmaktadır.[628]

1190. Bu durumda, gerek "Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönet-melik" in 4'üncü maddesinin Danıştay'ca iptal edilmesi, gerekse Danıştay'ın istikrar kazanmış kararları karşısında; tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan ve I'inci ve II'nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının bulunduğu

---

627 Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesine istinaden hazırlanmış; 17.11.1986 tarih ve 19284 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 09.11.1985 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

628 *2863 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin, Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan hükme göre öncelikle uygulanacak hüküm olduğu; Tasarrufu Kısıtlanan Bina Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmeliğin 4'üncü maddesinin ise 2863 sayılı Kanun'un anılan muafiyet maddelerine aykırı olduğu açık olduğundan bu taşınmazlar için kısıtlılık hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir.*

parsellerin emlak vergisinden muaf tutulması gerekmektedir.[629]

1191. Özetle; 2863 sayılı Kanun'un 21'inci maddesi kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının emlak vergisinden muaf olacakları; muafiyetin söz konusu olduğu durumlarda da kısıtlılığın tartışılmasına gerek bulunmadığı söylenebilecektir.

1192. Maddede vergi muafiyeti uygulanacak olan taşınmazlar bakımından, iki farklı nitelik belirlenmiştir. Öncelikle, Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan ve I'inci ve II'nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları emlak vergisinden muafiyet kapsamına alınmıştır. Korunması gerekli taşınmaz kültür varlıklarının gruplandırılması, maliklerinin müracaat tarihinden itibaren 3 ay içinde Koruma Kurulunca yapılır. Gruplandırılan taşınmaz kültür varlıkları, tapu kütüğünün beyanlar hanesine kaydedilir.[630]

1193. Bunun yanı sıra ve ayrıca, madde hükmünde, arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlığı niteliğindeki taşınmazlarında muafiyet kapsamında olduğu belirtilmiştir. Bu tür taşınmazlara emlak vergisi muafiyeti uygulanması için, tapuda "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş ve I'inci ve II'nci grup olarak gruplandırılmış olmaları aranmayacaktır. Ancak, muafiyet uygulanabilmesi için, bu tür taşınmazlar üzerinde mutlaka ve kesin yapılaşma yasağının bulunması önkoşuldur. Arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş olmayan taşınmazların emlak vergisi muafiyetinden yararlanmaları mümkün değildir.

1194. Bu noktada, maddenin ilk bölümünde belirtilen, tapu kaydına konulmuş, I'inci ve II'nci grup taşınmaz kültür varlıklarının muafiyet kapsamında olduğu ve dolayısıyla kesin yapılaşma yasağı şartı aranan taşınmazların bunların dışındaki taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olduğu hususuna dikkat edilmelidir. Şayet taşınmaz üzerinde kesin yapılaşma yasağı yok ise bu duruma emlak vergisi mükellefiyeti oluşacak, muafiyet uygulaması yapılamayacak ve tam emlak vergisi ödenmesi söz konusu olacaktır. Konu ile ilgili özelgelerde, "3. derece doğal sit alanı şerhi bulunan söz konusu taşınmazın; tapu kütüğüne 'Korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır' kaydı konulmuş ve 3. derece doğal sit alanı olması nedeniyle üzerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş ise emlak vergisinden muaf tutulması, tapu kütüğüne 'Korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır' kaydı konulmamış

---

629 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 01.03.1999 tarih ve 263 Sayılı **özelge**si

630 2863 sayılı Kanun'un 17.6.1987 tarih ve 3386 sayılı Kanun ile değişik "Yapı Esasları" başlıklı 18'inci maddesi.

veya üzerine kesin yapılaşma yasağı getirilmemiş ise emlak vergisine tabi tutulması gerekmektedir" görüşü yer almaktadır.[631]

1195. Bir taşınmazın, kültür ve tabiat varlığı olması nedeniyle emlak vergisi muafiyetinden yararlanma süresi, söz konusu taşınmazın bakım ve onarımının, bu konuya ilişkin emir ve talimatlara uygun olarak yerine getirildiği sürece devam edecektir. Kanun'un 11'inci maddesinde *maliklerin, bu kanun uyarınca bakım ve onarım görevlerini Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın vereceği emir ve talimata uygun olarak yerine getirdikleri sürece, bu kanunun maliklerine tanıdığı hak ve muafiyetlerden yararlanacakları* öngörülmüş olduğundan bu hususla ilgili muafiyet uygulaması bakımından bazı açıklamalar yapmakta fayda vardır.

1195.1. Uygulamada bu muafiyetin uygulanması bakımından malik tarafından Kültür ve Tabiat Koruma Kurulu'ndan taşınmazın korunması gerekli kültür varlığı olduğu yönünde yazı alınarak ilgili belediyeye başvurulmakta ve buna istinaden muafiyet uygulanmaktadır. Ancak Kanun'un 21'inci maddesi ile "*Tapu kütüğüne 'korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır' kaydı konulmuş olan ve I'inci ve II'nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları"* olan parsellerin vergiden muaf olduğunun öngörüldüğünü unutmamak gereklidir. Bu nedenle Koruma Kurulu'ndan alınan yazının muafiyet uygulanması için yeterli olmadığını, bu muafiyetin uygulanması için tapuya şerhin gerekli olduğunu belirtmek gereklidir[632]. Yapılacak şerhte parselin grubunun da belirtilmesi gereklidir. Nitekim bu konuda Koruma Kurulu'nun yazısında gruplandırma yapılmamış olduğu belirtilmişse, muafiyet uygulanması söz konusu değildir[633].

---

631 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 04.08.2006 tarih ve 61474 sayılı yazısı ve İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 31.08.2006 tarih 2416 sayılı **özelge**si.

632 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 28.07.2010 tarih ve 290 sayılı **özelge**sinde şu açıklamaya yer verilmiştir: *2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21 inci maddesinin üçüncü kapsamında emlak vergisinden muaf tutulması için, tapuda "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı" olarak tescil edilmiş olması ve arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olması nedeniyle üzerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş bulunması gerekmektedir.* **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 01.03.1999 tarih ve 263 sayılı **özelge**si de bu yöndedir.

633 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.04.2010 tarih ve 48 sayılı **özelge**sinde şu açıklamaya yer verilmiştir: *Taşınmaz kültür varlıklarının emlak vergisinden muaf tutulabilmesi için, taşınmazla ilgili olarak tapuya "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" şerhinin konulması ve taşınmazın I inci veya II nci grup olarak gruplandırılmış olması gerekmektedir. Bu itibarla, tapuda "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı bulunan söz konusu taşınmaz II nci grup olarak gruplandırıldığı tarih itibariyle muafiyet şarları kazanılmakta ve bu tarihi takibeden taksidinden itibaren muafiyetin uygulanması gerekmektedir.* Yine, İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.04.2010 tarih ve 49 sayılı **özelge**sinde şu açıklamaya yer verilmiştir: *Tapu kütüğünde "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı bulunan gayrimenkulun korunması gerekli kültür varlığı olarak tescil edilen yapı bölümü ile sınırlı kalmak üzere, II. grup olarak gruplandırıldığı*

1195.2. Aynı şekilde, Kurul tarafından verilen eski tarihli yazılara dayanılarak muafiyet uygulanmakta, bu konuda belediyelerce herhangi bir tespit yapılmamaktadır. Oysa söz konusu parselle ilgili olarak yoklama yapılmalı, koruma şartlarına riayet edilip edilmediği saptanmalıdır. Eğer bu konuda şartların daha önceki bir tarihte ihlal edildiği tespit edilirse, düzeltme zamanaşımı süresi göz önünde bulundurularak, geçmişe yönelik vergi tarhiyatı yapılmalıdır.

1196. Bir taşınmazın, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu tarafından sit alanı ilan edilmesinden ve taşınmazın kütüğüne "korunması gerekli kültür varlığıdır" şerhi konulmasından önce taşınmaz üzerinde yapılan binaların emlak vergisi muafiyet hükümlerinden yararlandırılması mümkün değildir.[634]

1197. Kanun'un 21'inci maddesi ile muafiyet öngördüğü diğer taşınmazlar ise arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerdir. Bunlar bakımından tapuya şerh şartı aranmaz.

1197.1. 2863 sayılı Kanun'un 21'nci maddesi uyarınca emlak vergisi muafiyetinin uygulanmasında bildirim zorunlu bir unsur değildir. Bu nedenle Emlak Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan, "süresinde bildirimde bulunulmazsa muafiyet, bildirimin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından muteber olur. Bu takdirde bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer..." hükmünün 2863 sayılı Kanun'un 21'inci maddesi uyarınca emlak vergisi muafiyetinin uygulanmasında dikkate alınmasına imkân bulunmamaktadır (Güreş, 2009:201). Sözü edilen taşınmazın (binanın) tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren emlak (bina) vergisinden muaf tutulması gerekmektedir. Zira Emlak Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyetin, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona ereceği belirtilmiştir. Taşınmaz muafiyet şartlarını daha önce kazanmış ancak muafiyet uygulanmamışsa düzeltme zamanaşımı süresi göz önünde bulundurularak, geçmişe yönelik uygulama yapılacak ve vergiler tahsil edilmişse iade edilecek, edilmemişse terkin edilecektir.[635]

---

tarihi takibeden taksitten itibaren de emlak vergisinden muaf tutulması gerekmektedir.

634 İstanbul **Defterdarlığı**'nın, 26.04.2002 tarih ve 2133 sayılı **özelge**sinde: *Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulu kararı ile "I. Derece Eski Eser" olarak belirlenen bir taşınmazın, tapu kütüğünde bu şerhin mevcut olduğuna dair herhangi bir bilgeye rastlanılmamış olması halinde muafiyet hükümlerinin uygulanmayacağı; söz konusu gayrimenkulün "Korunması Gerekli Kültür Varlığı" olduğuna dair tapu sicilinde şerh bulunması halinde (muafiyet ve) ödemiş olunan harçların (ve vergilerin) iadesinin mümkün olduğu* görüşüne yer verilmiştir.

635 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 06.04.2003 tarih ve263 sayılı **özelge**sinde şu açıklamaya yer verilmiştir: "Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan

2.3.15. Boğaziçi'ndeki Taşınmazların Emlak Vergisi Muafiyeti

1198. 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu'nda[636] da emlak vergisine ilişkin muafiyet düzenlemesi içeren hüküm yer almıştır. Kanun'un 17'nci maddesinde; "Bu Kanun hükümlerine göre, yapı hakkı verilmeyip ticari geliri de olmayan arsalar ile üzerinde kültür ve tabiat varlığı bulunan arsalar Emlak Vergisinden muaftır" hükmü yer almaktadır. Boğaziçi Kanunu ihtiva ettiği vergiyle ilgili hükümleri bakımından, Emlak Vergisi Kanunu karşısında *özel kanun* niteliğinde olduğu için bu Kanun'daki muafiyet hükmü öncelikle uygulanacaktır. Boğaziçi Kanunu, İstanbul Boğazı'nın iki yakasının ilgilendiren özel bir imar yasası niteliğinde olup; diğer kanunların bu kanuna aykırı hükümlerinin uygulanmayacağı, yine bu yasayla belirtilmektedir. Böylece, Boğaziçi ile ilgili konularda bu yasanın genel amaçlı yasalardan daha üstün olduğu belirtilmiş olmaktadır.

1199. Bu hükümde iki tür taşınmazın emlak vergisinden muaf olması söz konusudur. Bunlar; yapı hakkı verilmeyip[637] ticari geliri de olmayan arsalar ve üzerinde kültür ve tabiat varlığı bulunan arsalardır. Yapı hakkının bulunmaması bu maddenin ön koşuludur. Bu nedenle, 2981 sayılı İmar Affı Kanunu'ndan faydalanarak üzerinde bina inşa edilen taşınmazlar hakkında muafiyetten ve hatta Emlak Vergisi Kanunu 30'uncu maddesi ile düzenlenen kısıtlılıktan söz etmenin imkânı bulunmamaktadır.[638]

---

ve I inci ve II nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olup, bu kapsama giren taşınmazlar için, düzeltme zamanaşımı süresi gözönünde bulundurulmak suretiyle geçmişe dönük emlak vergisi muafiyetinin uygulanması mümkün bulunmaktadır."

636 22.11.1983 gün ve 18229 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

637 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 17.11.1987 tarih ve E:1987/3273, K:1986/2275 sayılı kararında: "*Dava dosyasının incelenmesinde Boğaziçi İmar Müdürlüğü'nün 9.4.1984 gün ve 618 sayılı yazısı ile yükümlünün hisseli olarak bulunduğu arazilerin Boğaziçi Kanun'una göre öngörünüm Bölgesi içinde kaldığı ve olay tarihi itibariyle yapı yapma hakkının bulunmadığı anlaşılmış olup, bu nedenle anlaşmazlık konusu arazilerin 2960 sayılı Kanun'un 17'nci maddesinde öngörülen emlak vergisi muafiyetinden faydalanması gerekir" açıklamasına yer verilmiştir.*

638 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 28.5.1998 tarih ve E:1997/2616, K:1998/2251 sayılı kararında: *Öngörünüm Bölgesinde yapılaşmaya olanak veren 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 47. maddesinin 9. fıkrasının Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi ve anılan bölgenin imara kapalı olmasına rağmen 2981 sayılı İmar Affı Kanunu'ndan faydalanarak üzerinde apartman inşa edilen taşınmaz hakkında davalı idarece yapılaşmanın önlenememesi, hatta mevcut yapılaşmaya izin verilmek suretiyle kat mülkiyetine geçildiğinin açık olması karşısında kısıtlılıktan söz etmenin imkânı bulunmadığına* karar verilmiştir. Ayrıca, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 04.02.1999 tarih E:1998/574, K:1999/427 sayılı kararı ile; *yükümlünün maliki bulunduğu taşınmazın 22.7.1983 tarihli ve 1/1000 ölçekli Boğaziçi öngörünüm uygulama imar planında kısmen iskan, kısmen yeşil alanda kaldığı, 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu'nun Boğaziçi öngörünüm bölgesinde yapılaşmayı yasakla-*

1200. 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu'nun 1'inci maddesinde; kanunun amacı; İstanbul boğaziçi alanının kültürel ve tarihi değerlerini ve doğal güzelliklerini, kamu yararı gözetilerek korumak ve geliştirmek ve bu alandaki nüfus yoğunluğunu artıracak yapılanmayı sınırlamak için uygulanacak imar mevzuatını belirlemek ve düzenlemek olarak tarif edilmiş; 2'nci maddesinde, Kanun'da kullanılan bazı terim ve tanımların neler olduğu ve hangi alanları kapsadığı belirtilmiş, (c) fıkrasında ise öngörünüm bölgesinin, Boğaziçi Sahil Şeridine bitişik olan ve 22.7.1983 tarihli 1/1000 ölçekli imar uygulama planında gösterilen bölgeleri kapsadığı açıklanmış, Kanun'un genel esaslarını belirleyen 3'üncü maddesinin (c) fıkrasında ise, *boğaziçi alanında kamu hizmet ve tesislerine* ayrılan alanlarda geçici de olsa inşaat müsaadesinin verilemeyeceği öngörülmüştür.

1201. Boğaziçi Kanunu'nun 17'nci maddesine göre; üzerinde kültür ve tabiat varlığı bulunan arsalar, Tapu kütüğüne *"korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır"* kaydı konulmuş olan ve I'inci ve II'nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerdir.[639]

1202. Her ne kadar 17'nci maddede, emlak vergisi muafiyeti tanınırken "arsa" deyimi kullanılmış ise de, maddedeki arsa tabirinden, bu Kanun'un tanım ve kapsamı içinde kalan arazilerin de ifade edildiğini anlamak gerekir. Zira 2960 sayılı Kanun'un Milli Güvenlik Konseyi'nde görüşülmesi esasında kanun kapsamı içinde kalan arazilerin de arsa kapsamı içinde bulunduğunun düşünülüp tartışıldığı, kanunun bu esaslara göre kabul edilerek yürürlüğe konulduğu, görüşme tutanaklarının incelenmesinden anlaşılmaktadır (Tutanak, 1983). Bu durumda 17'nci maddede belirtilen emlak vergisi muafiyetinin arazileri de kapsayacağı tabiidir.

1203. Kısacası, Boğaziçi Kanunu'nun 17'inci maddesi hükmü gereğince belirtilen şartlara sahip olan taşınmazlar için emlak vergisinden muafiyet uygulanması gerekmektedir.

---

yan 3/g maddesinin 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 47. maddesinin 9. fıkrası ile değiştirilerek bu bölgede konut inşaatına izin verildiği, ancak bu hükmün 18.4.1987 tarih ve 19435 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesi'nin 11.12.1986 tarih ve E:1985/11, K:1936/29 sayılı kararı ile iptal edildiği, bu arada uyuşmazlık konusu taşınmaz üzerinde imar mevzuatına aykırı olarak başlanılan konut inşaatlarının 8.3.1984 tarihinde yürürlüğe giren ve kısaca İmar Affı Kanunu olarak nitelendirilen 2981 sayılı İmar ve Gecekondu Mevzuatına Aykırı Yapılara Uygulanacak bazı İşlemler ve 6785 sayılı İmar Kanunu'nun Bir Maddesinin Değiştirilmesi Hakkında Kanundan faydalanarak tamamlandığı ve 12.6.1989 tarihinde kat mülkiyetine geçildiğinin açık olması gerekçesi ile kısıtlılıktan söz etmenin imkanı bulunmayacağına, karar verilmiştir.

639 Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21'inci maddesi uyarınca.

1203.1. Taşınmaz üzerinde bina varsa ve bu bina, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı değilse muafiyet söz konusu olamaz. Buradaki muafiyet hükmü esasen boş arsalar için öngörülmüş bir muafiyettir. Nitekim Millî Güvenlik Konseyi İhtisas Komisyonu'nun 14.11.1983 tarih ve 178 No.lu Kararında "*Boğaziçi alanında yapı yapma hakkı verilmeyen boş arsalardan emlak vergisi alınmasının haklı olmayacağı düşünülerek hazırlanan madde yüksek onaya takdim edilmiştir*" ifadesine yer verilmiştir (Tutanak, 1983). Bu nedenle, üzerinde bina olan taşınmazlara bu bina korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı değilse muafiyet uygulanmayacaktır.

1203.2. Ancak söz konusu binalar için yapıda esaslı değişiklik yapılma imkânı da söz konusu değilse bu durumda kısıtlılık hükümleri uygulanacaktır.

Yapı tamamlanmış, yapı kullanma izni alınmış ve kat mülkiyeti tesis edilmişse bu durumda vergi tam olarak tahakkuk ve tahsil edilmelidir.[640]

---

640 **Kültür ve Tabiat Varlıkları ile Boğaziçi Kanunu muafiyeti ile ilgili olarak bazı hususlara ilişkin bazı değerlendirmeler yapmak gereklidir:**

Anayasa'nın 63'üncü maddesinde, "Devlet, tarih, kültür ve tabiat varlıklarının ve değerlerinin korunmasını sağlar, bu amaçla destekleyici ve teşvik edici tedbirleri alır. Bu varlıklar ve değerlerden özel mülkiyet konusu olanlara getirilecek sınırlamalar ve bu nedenle hak sahiplerine yapılacak yardımlar ve tanınacak muafiyetler kanunla düzenlenir." hükmüne, 73'üncü maddesinde " Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre; vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." hükmüne yer verilmiştir.

Kültür ve tabiat varlıklarının ve değerlerinin korunmasına yönelik yürürlükte bulunan muafiyet hükümleri Anayasa'nın vergi ödevini düzenleyen 73'üncü maddesinde yer alan ilkeler ile çelişmektedir. Emlak vergisi her ne kadar bir hizmetin karşılığı olarak alınmamaktaysa da, bu vergileri tahsil eden belediyeler tarafından mahalli ve müşterek ihtiyaçların karşılanması için kullanılmaktadır. Böylece mevcut muafiyet hükümleri ile vergiden muaf tutulan taşınmaz malikleri tarafından vergi ödenmezken, diğer taşınmaz malikleri tarafından vergiler ödenmektedir. Muaf tutulan taşınmazların niteliği de göz önünde tutulduğunda maddi olarak durumu iyi olmayan kişilerden verginin tahsil edilmekte olduğu, mali gücü daha iyi olan kişilerin vergi ödememekte olduğu gözlemlenmektedir. Bu durum Anayasa'da belirtilen verginin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali güce göre alınması, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 17.07.1972 tarihli ve 1610 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile değişik 22'nci maddesinde "Bina ve Arazi Vergileri ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri bu kanuna eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir." hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme rağmen daha sonra çıkarılan birçok kanunla muaflık ve istisna hükümleri getirilmiştir. Bu hususlarda belediyelerle mükellefler arasında çıkan ihtilaflarla ilgili olarak Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı ile sonraki kanunlara üstünlük tanıyarak Emlak Vergisi Kanunu dışındaki muafiyet hükümlerinin uygulanmasına da karar vermiştir. Danıştay kararları ve kanun

2.3.16. İmar Programına Alınan Kamulaştırma Yapılacak Alanların Emlak Vergisi Ödemesinin Durdurulması

1204. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun[641] 13'üncü maddesine göre; İmar planlarında umumi hizmetlere ayrılan yerlerin emlak vergisi ödemesi durdurulacaktır. Mezkur maddenin 2'nci fıkrasında; *imar programına alınan alanlarda kamulaştırma yapılıncaya kadar emlak vergisi ödenmesi durdurulacağı,*

---

hükümleri de göz önünde bulundurularak; verginin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali güce göre alınması, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması ilkelerinin yanında kültür ve tabiat varlıklarının ve değerlerinin korunması da Anayasal ilke olduğundan bu hükümler arasında denge gözetilerek muafiyetin kapsamı yeniden belirlenmelidir.

Muafiyet tanınan taşınmazlardaki yasal olmayan yapılaşmalara karşı idarelerin yetersiz kaldığı Danıştay kararlarında da belirtilmiştir. Bu durumda yasaya aykırı olarak yapı yapılmasına rağmen muafiyetten yararlanılması da söz konusu olabilmektedir. Bu hususta belediyeler gibi Mahkemelerce de yanlış yorumlamalar yapılarak kamu kaynaklarının azalmasına ve kamu hizmetinin yürütülmesinin finansmanında adaletsiz uygulamalara yol açılmaktadır. Emlak vergisinin mahalli giderlerin finanse edilmesi ve mahalli hizmetlerden faydalananların bu hizmetlerin giderlerine katılması yönünde bir fonksiyonu bulunmaktadır. Emlak vergisi düzenlemeleri ile belediye ve mücavir sınırları dâhilindeki her arsa ve bina vergiye tabi kılınmıştır. Ancak maliklerinin taşınmazdan bir takım yasal nedenlerle yararlanamadıkları durumlarda kısıtlılık uygulaması sisteme dahil edilmiş ve bununla hakkaniyete uygunluk sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan ve I inci ve II nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanında yer alan taşınmazlar ile Boğaziçi Kanunu kapsamında kalan taşınmazlar yönünden değerlendirme yapıldığında; normal bir binada oturandan vergi alınırken, bu taşınmazlarda yer alan bina ve müştemilatlarından ve bu alanlardan olup da ticari geliri olan taşınmazlardan, belediyenin her türlü hizmetinden yararlanmalarına rağmen vergiden muaf tutulmaları Anayasanın 73'üncü maddesine aykırı olduğu gibi diğer mükellefler yönünden de adalet duygusunu incitmektedir. Vergi Usulünde hakim olan fiili durum prensibine bu taşınmazlar yönünden açıklık sağlanarak, bu taşınmazların da emlak vergisi ödemelerine yönelik yasal düzenlemelerin yapılması gereklidir.

Bu konuda yapılacak bir yasal değişiklikle, 2863 sayılı Kanun'un 21'inci maddesindeki taşınmazlar bakımından, ister arsa ister bina olsun, gelirin söz konusu olduğu durumlarda emlak vergisi alınması mümkün olabilmeli, bu yerler mesken olarak kullanılmakta ise belli bir meblağın üzerindeki değere sahip binalar bakımından emlak vergisi muafiyeti kaldırılmalı ya da bu binaların belli meblağı vergiden istisna tutularak kalan kısmı vergiye tabi kılınmalıdır. Aynı şekilde, Boğaziçi Kanunu kapsamındaki arsalar bakımından; üzerlerine her ne şekilde olursa olsun gelir söz konusu ise emlak vergisi alınması mümkün olabilmeli ya da bu arsaların belli bir değeri vergiden istisna tutularak kalan değer vergiye tabi kılınmalıdır. Ayrıca bu konuda kısıtlılık yönünden oluşabilecek ihtilafların da giderilebilmesi için, Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmeliğin 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasına, bu değişiklikle vergiye tabi olan bina, arsa ve araziler bakımından kısıtlılık hükümlerinin uygulanmayacağı yönünde bir cümle de eklenmelidir.

641 03.05.1985 tarihli bu kanun, 09.05.1985 tarih ve 18749 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir; **Anayasa Mahkemesi**'nin 29.12.1999 tarih ve E:1999/33, K:1999/51 sayılı kararı ile birinci fıkra iptal edilmiştir.

kamulaştırmanın yapılması halinde, durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek olan emlak vergisinin, kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödeneceği, bu yerlerin kamulaştırma yapılmadan önce plan değişikliği ile kamulaştırmayı gerektirmeyen bir maksada ayrılması halinde ise durdurma tarihinden itibaren geçen sürenin emlak vergisinin mal sahibi tarafından ödeneceği hüküm altına alınmıştır.[642]

1205. Taşınmazın imar programına alınması, İmar Kanunu'nun 10'uncu maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre; belediyelerin imar planlarının yürürlüğe girmesinden en geç 3 ay içinde, bu planı tatbik etmek üzere 5 yıllık imar programlarını hazırlamaları gerekmektedir. Taşınmazların imar programına alınması ile emlak vergisi ödemesi durmaktadır.[643]

1206. İmar Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre tespit edilen emlak vergisi, kamulaştırma yapan idare tarafından ödenecektir. Bunun için kamulaştırma işlemlerinin tamamlanarak taşınmazın mülkiyetinin idareye geçmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, taşınmazın mülkiyetinin idareye geçme anının tespiti emlak vergisi bakımından önem taşımaktadır.

1207. İmar Kanunu'nda yer alan bu hüküm doğrultusunda konu incelendiğinde, *İmar programına alınan alanlarda kamulaştırma yapılıncaya kadar emlak vergisinde muaf tutulduğu* görülmektedir. Burada öngörülen muafiyet ile taşınmaz malikinin emlak vergisi mükellefiyeti kaldırılmaktadır.

1208. İmar planı dışında bulunan taşınmazlar için "*imar planı ile kamu hizmeti için ayrılma*" durumu söz konusu olamayacağı için bu taşınmazlar hakkında kısıtlılık hükümleri uygulanabilirse de emlak vergisinin ödenmesinin durdurulmasına ilişkin İmar Kanunu'nun 13'üncü maddesi hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

1209. Ayrıca, bu tür imar planı dışında yer alan taşınmazların, imar programları kapsamına alınması da mümkün olmayacağından, bu taşınmazların em-

---

642 **Anayasa Mahkemesi** tarafından, Konya İdare Mahkemesi'nin başvurusu üzerine verilen 21.06.1989 tarihli ve E:1988/34, K:1989/26 sayılı karar ile İmar Kanunu'nun 13'üncü maddesinin ikinci fıkrasının Anayasaya aykırı olmadığına karar verilmiştir. Anayasa Mahkemesi'ne göre: *Dava konusu hükümle getirilen kısıtlama ileride bir fayda sağlamayacak yatırımları önlediği, kişi ve toplum yararına düzenlemeyi ve yapılaşmayı sağlayacağı için hukuk devleti ilkelerine uygundur. Kazanılmış hakları ortadan kaldırmayan, yargı denetimine engel olmayan, herkes için geçerli genel kurallar getiren bu düzenleme hukukun genel ilkelerine de ters düşmemektedir. Toplum yararını öngören düzenleme, bu niteliğiyle sosyal devlet ilkesine de uygundur.*

643 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**'nun 26.05.1995 tarih ve E.1994/307, K:1995/155 sayılı kararında: *İmar planı değişikliği ile genel hizmetlere ayrılan alan içinde kalan ve imar programı kesinleşen taşınmaz maliklerinden emlak vergisi tahsilâtının imar programının kesinleştiği tarihte durdurulması gerekeceği*, ifade edilerek bu husus vurgulanmıştır. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**'nun 09.06.1995 tarih ve E.1994/309, K:1995/225 sayılı kararı da aynı yöndedir.

lak vergisi ödemesinin durdurulması ve kamulaştırmanın yapılması halinde geçmişe yönelik olarak emlak vergisinin kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenmesi söz konusu değildir (Şimşek, 2008).

1210. Maddede yer alan, kamulaştırmanın yapılması halinde durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek olan emlak vergisinin kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödeneceğine ilişkin hükmü dikkate alındığında, muafiyetin esasında taşınmazın bizzat kendisi için değil de, taşınmaz maliki için öngörülmüş bir uygulama olduğu; taşınmazın değil de taşınmaz malikinin emlak vergisi mükellefiyetinden muaf tutulduğu anlaşılacaktır. Zira, kamulaştırma yapılması halinde ertelenmiş bulunan emlak vergisi kamulaştırmayı yapan idareden tahsil edilebilecektir. Netice itibariyle buradaki muafiyet uygulaması emlak vergisinin kamulaştırma şartı gerçekleşene kadar durdurulması ve tamamının ertelenmesi şeklinde bir muafiyet olup kamulaştırmanın gerçekleşmesi ile geçmişe dönük olarak mükellefiyet tesisi ve ödeme yükümlüsünün değişmesi söz konusu olmaktadır.

1211. Bu tür yerlerin kamulaştırma yapılmadan önce plan değişikliği ile kamulaştırmayı gerektirmeyen bir maksada ayrılması halinde ise durdurma tarihinden itibaren geçen sürenin emlak vergisinin mülkiyet sahibi tarafından ödeneceği açıktır. Zira bu durumda muafiyeti gerektiren taşınmaz üzerindeki tasarrufun kısıtlanmış olması hali malik lehine ortadan kalkmaktadır.

1212. Danıştay tarafından; imar planına alınmakla birlikte henüz imar programına alınmayan taşınmaz için planda olduğu döneme ilişkin olmak üzere ödenen emlak vergisinin iadesine yönelik düzeltme ve şikâyet başvurusuna karşı açılan davanın, taşınmazların henüz imar programına alınan yerlerden olmadığı gerekçesiyle reddine ilişkin Vergi Mahkemesi kararı, "imar planına alınan ve yasa uyarınca plana alındığı tarihten itibaren en geç üç ay içerisinde imar programına alınması gereken taşınmazın, süresinde imar programına alınmamış olması emlak vergisi ödemesinin durmasına engel teşkil etmeyeceğinden ve tahsil edilen dava konusu emlak vergilerinin, Vergi Usul Kanun'unu 118. ve devamı maddelerinde hükme bağlanan vergi hataları kapsamı içinde değerlendirilmek suretiyle bir karar verilmesi" gerekçesi ile bozulmuştur.[644]

1212.1. Bu karar göz önünde tutulduğunda imar planından sonra 3 ay içerisinde imar programına alınmama durumunda vergi ödemesinin kendiliğinden durmadığı görülmektedir. Bu kapsamda idaremin 3 ay içerisinde imar programına alıp almama zorunluluğu ayrı bir sorun olmaktadır. Ancak yine de şunu belirtmek gerekir ki; emlak vergisinin ödenmesinin durdurulması için

644 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 17.09.2007 tarih ve E:2007/1783, K:2007/2143 sayılı kararı.

imar programına alınması şarttır. İmar programına alınma 3 aylık sürede veya bu süre geçirildikten sonra yapılabilir.

1212.2. Konuyla ilgili olarak, bir özelgede; "imar planında park alanında kalan ve imar programına alınmayan iki adet bina için İmar Kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca emlak vergisi ödenmesinin durdurulmasına imkân bulunmadığı"[645] görüşü yer almaktadır. Çünkü bu dönem, Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde yer alan kısıtlı emlak vergisi uygulamasının yapılması gereken bir dönemdir.

1213. Kısacası, İmar Kanunu'nun 13'üncü maddesi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi ve bu madde gereğince yayımlanan Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik hükümleri göz önünde bulundurulduğunda imar planları ile tasarrufu kısıtlanmış taşınmazlarda, imar planı ile imar programı arasındaki döneme ait emlak vergisinin 1/10 oranında *kısıtlı emlak vergisi* olarak ödeneceği, imar programı sonrasında ise emlak vergisinin kamulaştırma tarihine kadar tamamıyla durdurulacağı, kamulaştırma sonrasında ise taşınmazı kamulaştıran idareye göre emlak vergisine ilişkin muafiyet hükümlerinin uygulanacağı hususuna dikkat edilmelidir. Bu çerçevede, İmar Kanunu gereğince, imar planında kamulaştırılacak alan olarak ayrıldığı için inşaat yapılmasına, mevcut bina varsa esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen taşınmazların, imar planı ile imar programına alınma arasındaki dönemde, mevcut kullanma şekilleri devam edecek olduğundan bu süre zarfında 30'uncu maddeye göre kısıtlı emlak vergisi uygulanacak ve emlak vergisinin 1/10 oranındaki bölümünü, mülkiyet sahibi mükellef ödeyecektir.

1214. Taşınmazın imar programına alınması ile kamulaştırma yapılıncaya kadar, ödeme durdurulacak, kamulaştırma yapılana kadar herhangi bir emlak vergisi ödemesi yapılmayacaktır. Kamulaştırma yapılması halinde, durdurma tarihi (imar programına alındığı tarih) ile kamulaştırma tarihi arasındaki emlak vergisini kamulaştırmayı yapan idare ödeyecektir.[646] Şayet kamulaştırma yapılmaz ve imar planı da değiştirilerek kısıtlanmışlık hali kaldırılırsa

---

645 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün, 16.02.1999 tarih ve 5197 sayılı **özelge**si.

646 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 20.09.1988 tarih ve E:1987/2991, K:1988/2776 sayılı kararı; *İmar Kanunu'nun 13/2.maddesi uyarınca imar programına alınan alanlarda kamulaştırma yapılıncaya kadar emlak vergisi ödemesinin durdurulacağı ve kamulaştırma yapılması halinde durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk eden verginin kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenmesi gerektiği*; **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.10.1991 tarih ve E:1990/1160, K:1991/3088 sayılı kararı da, *kamulaştırılan taşınmazın emlak vergilerinin 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 13. maddesinde öngörülen hükme göre; kamulaştırma konusu taşınmazın imar programına alındığı tarihten sonrasına isabet eden kısmının kamulaştırmayı yapan idarece ödenmesi gerektiği*, yönündedir.

bu defa aradaki süreye ait emlak vergisi bizzat mülkiyet sahibi tarafından ödenecektir.

1215. Ayrıca şu husus üzerinde de durulması gereklidir. Kamulaştırma yapıldığında durdurma dönemine ait vergilerin kamulaştırmayı yapan idarece ödeneceğini belirtmiştik. Bununla birlikte bu idare aynı zamanda emlak vergisinden muaf olduğunda verginin ödenip ödenmeyeceği sorusu akla gelebilir. Kamulaştırma sonucu mülkiyetin idareye geçmesi ile muafiyet kazanılmaktadır ve böylece bu dönem sonrasına ilişkin vergi söz konusu olmamaktadır. Bununla birlikte durdurma dönemine ilişkin vergilerin ödenmemesi hükmü taşınmazı kamulaştırılacak olan mülkiyet sahibine tanınmış bir muafiyet olup bu durumda vergi kamulaştırma ile artık kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenecektir. İdare, vergiden muaf olduğunu ileri sürerek bu ödemeyi yapmadan kaçınamaz; çünkü eğer bu döneme ilişkin olarak idareye de muafiyet tanınması amaçlanmış olsaydı vergilerin idarece ödeneceğine dair bir düzenleme yapılmasının da anlamı olamazdı. Eğer durdurma yapılmaksızın vergi mükelleften tahsil edilmişse, bu vergi mükellefe iade edilerek, idareden yeniden tahsil edilecektir[647].

2.3.17. Bazı Kanunlarda Muafiyet Hükmü Öngörülen Kurumlara İlişkin Vergi Muafiyetleri Dolayısıyla Söz Konusu Olan Emlak Vergisi Muafiyetleri

A) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK):

1216. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu,[648] 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu,[649] 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu,[650] 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu[651] ile kendisine verilen görevleri ifa etmekte ve yetkileri kullanmaktadır.

1217. 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun 16'ncı maddesinde; "k*urum ve Kurumun gelirleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır*" hükmü yer almaktadır. Bu maddede yer alan "Kurum"un, aynı Kanun'un 1'inci madde-

---

647 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 08.06.1988 tarih ve E:1988/189, K:1988/2212 sayılı kararında bu hususla ilgili olarak; *İmar Kanunu'nun 13. maddesinin 2. fıkrasında, imar programına alınan alanlarda kamulaştırma yapılıncaya kadar Emlak Vergisi ödenmesinin durdurulacağı, kamulaştırmanın yapılması halinde durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek olan Emlak Vergisinin, kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödeneceği hükme bağlandığından, olayda, tahakkuk ve tahsil edilen ihtilaflı 1986 yılı Emlak Vergisi 1. taksitinin de, sözkonusu hüküm uyarınca kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenmesi ve davacıya iadesi gerekir,* denilmektedir.

648 03.03.2001 tarih ve 24335 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

649 02.05.2001 tarih ve 24390 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

650 20.12.2003 tarih ve 25322 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

651 13.03.2005 tarih ve 25754 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sinin (6) numaralı fıkrasında[652] "Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu" olduğu belirtilmektedir. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu her türlü vergiden muaf olduğundan emlak vergisinden de daimi olarak muaftır. Kurum'a ait taşınmazlar hiçbir şarta bağlı olmaksızın muafiyet kapsamındadır.

B) Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB):

1218. 3624 sayılı Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun'un[653] 1'inci maddesinde: "Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile ilgili bir Kamu Kuruluşu olup, tüzel kişiliğe haiz ve bütün işlemlerinde özel hukuk hükümlerine tabidir" düzenlemesi yapılarak hukuki statüsü belirlenen KOSGEB'in, "sahibi olduğu taşınmaz malların her türlü vergi ve harçtan muaf" olduğu aynı Kanun'un 17'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

1219. Bu maddeye göre, KOSGEB'in sahibi bulunduğu bina, arsa ve arazilerin tamamının emlak vergisinden, hiçbir şarta ve sınırlamaya tabi olmaksızın muaf tutulması gerekmektedir. Ayrıca KOSGEB'in 5018 sayılı Kanun'un özel bütçeli idareleri gösteren II Sayılı Cetvel'de yer alması nedeniyle de Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 ve 14'üncü maddeleri gereğince de emlak vergisinden muafiyetinin söz konusu olduğunu da belirtmekte fayda vardır.

C) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü (DSİ):

1220. 6200 sayılı Devlet Su İşleri Umum Müdürlüğü Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun'un[654] 49'uncu maddesine göre, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü'nün işlemleri her türlü vergi ve harçtan muaftır. Bu muafiyet hükmünün emlak vergisini de kapsamakta olup olmadığı hususu değerlendirme konusu yapılabilir. Bununla birlikte DSİ'nin 5018 sayılı Kanun'un genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerini gösteren I Sayılı Cetvel'de yer alması nedeniyle de Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 ve 14'üncü maddeleri gereğince emlak vergisinden muafiyetinin söz konusu olması nedeniyle bu değerlendirmeye de gerek kalmamaktadır.

D) İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü ve Benzeri Kuruluşlar (İSKİ):

1221. 2560 Sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un[655] 21'inci maddesine göre, İSKİ'nin görevleri için kullandığı taşınmaz malları, tesisleri, işlemleri ve faaliyetleri her

652 18.04.2001 tarih ve 4646 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile değiştirilmiştir.

653 20.04.1990 tarih ve 20498 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

654 25.12.1953 ve 8592 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

655 23.11.1981 ve 17523 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır..

türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu nedenle İSKİ'nin maliki olduğu ve görevleri için kullandığı bina, arsa ve araziler vergiden muaftır.

1222. İSKİ'nin malik olmayıp da kullandığı taşınmazlar vergiden muaf değildir. Bu durumda verginin mükellefi de taşınmazın maliki olacaktır. Ancak söz konusu taşınmazlar İSKİ tarafından irtifak hakkı tesisi yoluyla kullanılmaktaysa, mükellef de İSKİ olacağından, bu taşınmazlar için de muafiyet uygulanır. İSKİ'nin görevi için değil de başka amaçlar için kullandığı taşınmazları emlak vergisinden muaf değildir.[656]

1223. 2560 sayılı Kanun'a 05.06.1986 tarih ve 3305 sayılı Kanun'la eklenen ek 4'üncü madde uyarınca *bu kanun diğer Büyükşehir belediyelerinde de uygulanacak* olduğundan, diğer büyükşehirlerde de bu kapsamda kurulu olan Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlükleri için de bu muafiyet uygulanacaktır.

E) Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK):

1224. 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu'nun[657] 36'ncı maddesinde; "İlgili kanunlarda yer verilmemiş olsa dahi, Kuruma ait taşınır ve taşınmazlar, bunların alım ve satım işlemleri ile Kuruma yapılacak bağış ve yardımlar, Kurumun taraf olduğu davalar, icra kovuşturmaları ile ilâmlar, Kurum tarafından satın alınan taşınmazlar ile ilgili tüm tapu işlemleri, Kurum tarafından yapılan bütün işlemler ve bu işlemler için ilgililere verilmesi veya bunlardan alınması gereken yazı ve belgeler ve bunların suretleri; damga vergisi ve harçlar ile belediyelerde yürütülecek her türlü hizmet karşılığı alınan ücret ve katılma payından müstesnadır" hükmü yer almaktadır. Bu hususla ilgili olarak *Sosyal Güvenlik Kurumu'na Ait Taşınmazların Emlak Vergisinden Muafiyeti* başlığı altında yer alan açıklamalara bakılmalıdır.

F) Türk Standartları Enstitüsü (TSE):

1225. 132 sayılı Türk Standartları Enstitüsü Kuruluş Kanunu'nun[658] 11. maddesine göre; *Türk Standartları Enstitüsünün sahibi bulunduğu gayrimenkulleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır*. Ancak bu hükmün Emlak Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 4'üncü fıkrası karşısında emlak vergisi muafiyeti bakımından uygulanma olasılığı bulunmamaktadır.

1226. Bununla birlikte TSE'nin 5018 sayılı Kanun'un özel bütçeli idareleri göste-

---

656 **Danıştay 9. Dairesi**'nin, 22.01.1997 tarih ve E:1995/3346, K:1997/245 sayılı kararında; *İ.E.T.T. işletmesine ait personel lojman binalarının 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4/b maddesinin (a) bendindeki muafiyet kapsamında olmadığı,* belirtilmiştir. Bu karardan yola çıkılarak İSKİ'ye ait görevde kullanılmayan taşınmazlarına personel lojmanları örnek olabilir.

657 20.05.2006 tarih ve 26173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

658 22.11.1960 tarih ve 10661 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ren II Sayılı Cetvel'de yer alması nedeniyle de Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 ve 14'üncü maddeleri gereğince emlak vergisinden muafiyetinin söz konusu olduğunu da belirtmekte fayda vardır.

G) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu (TAEK):

1227. 2690 sayılı Türkiye Atom Enerjisi Kurumu Kanunu'nun[659] 15. maddesinde ; " a) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu, bu Kanun ile kendisine verilen görevleri yerine getirmek için gelecek yıllara sari her türlü sözleşmeyi, hazırlayacağı yönetmelik esasları dahilinde yapmaya ve yürütmeye yetkilidir. b) Türkiye Atom Enerjisi Kurumunun çalışmaları ve Atom Enerjisi Programının uygulanmasıyla ilgili olarak yurt içi ve yurt dışından yapılacak nükleer alandaki temel ve uygulamalı araştırmalarla doğrudan alakalı her türlü alım, satım, onarım ve inşaat hizmetleri 2490 sayılı Artırma ve Eksiltme ve İhale Kanunu ile 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu hükümlerine ve Sayıştayın vize ve denetimine tabi olmadığı gibi her türlü vergi, resim, harç ile hisse ve paylardan muaftır. c) Kuruma yapılan bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçlardan muaftır" hükmü yer almaktadır.

1228. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.01.2008 tarih ve 6572 sayılı özelgesinde Türkiye Atom Enerjisi Kurumu'nun emlak vergisinden muafiyetine ilişkin olarak şu açıklamalara yer verilmiştir: "Kurumun çalışmaları ve Atom Enerjisi Programının uygulanmasıyla ilgili olarak yurt içi ve yurt dışından yapılacak nükleer alandaki temel ve uygulamalı araştırmalarla doğrudan alakalı her türlü alım, satım, onarım ve inşaat hizmetlerine ilişkin vergi, resim, harç ile hisse ve paylardan muaf olup; bu sayılanlar dışında Kuruma doğrudan doğruya terettüp eden, diğer bir ifadeyle vergi kanunlarında Kurumun mükellef olarak gösterildiği vergilerden muaf tutulması mümkün değildir. Ayrıca Kurumun, (5018 sayılı Kanun uygulamasından önce) genel veya katma bütçeli kuruluşlar arasında yer almadığından, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 ve 14 üncü maddelerindeki muafiyet hükümlerinden yararlanması mümkün bulunmamaktadır."

1229. Her ne kadar özelgede Türkiye Atom Enerjisi Kurumu'nun emlak vergisinden muaf olmadığı belirtilmişse de; kurumun 5018 sayılı Kanun'un özel bütçeli idareleri gösteren II Sayılı Cetvel'de yer alması nedeniyle, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 ve 14'üncü maddeleri gereğince de emlak vergisinden muaf olduğu açıktır.

2.4. Muafiyetlerde Bildirim ve Hükümleri

1230. Emlak vergisinde uygulanacak muafiyetlere ilişkin bildirim hükümlerinin yer aldığı maddelerde belediyeye bildirimde bulunulması yönünde hükümlere

659 13.07.1982 tarih ve 17753 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

de yer verilmektedir. Muafiyetten yararlanabilmek için bildirimde bulunma şartı öngörülen muafiyet durumları için mutlaka bildirimde bulunulması gerekir. Bildirimde bulunulmaması halinde muafiyetten yararlanamama veya muafiyet uygulanacak sürelerinden eksik yararlanma söz konusu olacaktır. Bildirim şartının öngörüldüğü muafiyet halleri için muafiyetten ancak bildirimde bulunulduğu tarih itibariyle yararlanmak mümkün olabilecek, geçmişe dönük muafiyet uygulaması mümkün olmayacaktır.[660]

1231. Emlak Vergisi Kanunu'nun muafiyete ilişkin hükümlerine bakıldığında, muafiyet hallerinin tek tek sayılmış olması bakımından, resen uygulama gerektiğinin genel kural olduğu, bildirim şartı aranan muafiyet hallerinin ise ayrıca belirtildiği görülmektedir.

1232. Bu çerçevede, daimi muafiyet hallerine yer verilen 4'üncü ve 14'üncü maddelerde yer alan şarta bağlı olsun ya da olmasın bütün muafiyet halleri için bildirim şartı aranmamaktadır. Dolayısıyla, mükellefin herhangi bir bildirimi olmasa da muafiyet uygulamasının belediye tarafından resen yapılması gerekecektir. Belediyeler tarafından, mükelleflerin muafiyet için bir başvuru, bildirim ya da talepte bulunması aranılmaksızın muafiyet uygulanması gerekmektedir.

1233. Ancak, geçici muafiyet durumlarının sayıldığı 5'inci ve 15'inci maddelerde ise kanun tarafından muafiyetlerden yararlanabilmek için bildirim şartı aranmaktadır.

1233.1. Emlak Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan bazı geçici muafiyetlerden yararlanmak için süresi içinde ilgili vergi dairesine bildirilmesi şartı yer almaktadır. Bu itibarla maddede yer alan, "süresinde bildirimde bulunulmazsa muafiyet, bildirimin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından muteber olur. Bu takdirde bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer..." hükmünün sadece (a, (b), (c) ve (d) fıkraları için uygulanması gerekmektedir.[661]

1233.2. Yine Kanun'un 15'inci maddesindeki: "Geçici olarak muaflıktan istifade için arazinin bu maddede yazılı cihetlere tahsis edilmiş olduğunun ilgili vergi

---

660 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 07.05.1985 tarih ve E:1983/1599, K:1985/771 sayılı kararı; *hukuki uyuşmazlık olması nedeniyle emlak vergisinden muafiyet olup olmayacağı hususunun öncelikle vergi mahkemesinde incelenmesi gerektiği, vergi hataları kapsamında değerlendirilemeyeceği,* yönündedir. Bu hususla ilgili olarak *Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü* bölümüne bakılmalıdır.

661 Aynı maddede, "Yukarda (a), (b), (c) ve (d) fıkralarında yazılı muafiyetlerden istifade için, mezkûr fıkralarda yazılı hallerin vukuunda, keyfiyetin bütçe yılı içinde ilgili vergi dairesine bildirilmesi şarttır. Ancak, bu olaylar bütçe yılının son üç ayı içinde vukubulduğu takdirde bildirim, olayın vukubulduğu tarihten itibaren üç ay içinde yapılır" hükmü ile "Köylerdeki inşaat için bildirimde bulunulmaz" hükmü de yer almaktadır.

dairesine bütçe yılı içinde bildirilmesi şarttır. Muafiyetler, arazinin tayin olunan cihetlere tahsis edildiği yılı takibeden bütçe yılından başlar. Bütçe yılı içinde bildirim yapılmazsa muafiyet, bildirimin yapıldığı yılı takibeden bütçe yılından muteber olur. Bu takdirde bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer" hükmü yer almakta olup arazi verisinden geçici muafiyet uygulanabilmesi için de bildirim şartı arandığı görülmektedir.

1234. Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan daimi ve geçici muafiyetlerin yanı sıra, diğer özel kanunlar uyarınca öngörülen vergi muafiyetleri ve dolayısıyla emlak vergisi muafiyetleri de yer almaktadır. Bu muafiyetlerden yararlanmak için süresi içinde belediyelere bildirimde bulunma yükümlülüğünün olup olmadığı, bildirimde bulunma şartı aranıp aranmadığına göre belirlenecek ve buna göre muafiyet uygulaması yapılacaktır.

1235. Emlak Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyetin bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona ereceği belirtilmiştir.[662] Buna göre, diğer özel kanunlarla muafiyet uygulaması öngörülen taşınmazların söz konusu muafiyet şartlarının oluştuğu ve muafiyet başlangıcı için öngörülen olayın vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren emlak vergisinden muaf tutulması gerekmektedir. Örneğin; taşınmazın (binanın) tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren emlak (bina) vergisinden muaf tutulması gerekmektedir (Güreş, 2009:201).

3. Emlak Vergisinde Arazi Vergisi İstisnası

1236. Emlak Vergisi Kanunu'nun 16'ıncı maddesinde;[663] mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 Türk Lirasının Arazi Vergisinden müstesna olduğu, Bakanlar Kurulu'nun bu miktarı üç misline kadar artırmaya yetkili olduğu; bu hükmün uygulanmasında mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak nazara alınacağı, söz konusu istisnanın, hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarları ayrı ayrı nazara alınmak suretiyle uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

---

662 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.03.1990 tarih ve E:1988/3345, K:1990/1051 sayılı kararı; *yıl içinde emlak vergisinden muaf olan kişiye satılan bina nedeni ile mükellefiyetin, bu olayın vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona ereceği,* yönündedir.

663 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un 105'inci maddesi ile değiştirilmiştir.

3.1. Arazi Vergisine İlişkin Özel Bir İstisna Uygulaması

1237. Emlak Vergisi Kanunu'nun 16'ıncı maddesi uyarınca mükelleflerin, bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin toplam vergi değerinin 10.000 TL olan kısmı arazi vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu uygulama tamamen arazi vasfını haiz taşınmazlar için söz konusudur. Madde metninde parantez içi ifade ile arsaların bu istisna hükmünün kapsamında bulunmadığı açıkça belirtilerek, istisna hükmü yalnızca araziler için öngörülmüştür.

1238. İstisna uygulanacak miktar, arazinin vergi değeri üzerinden belirlenecek miktarıdır. Dolayısıyla, vergi değeri hesaplandıktan sonra 10.000 TL olan kısım istisna tutulduktan sonra, geriye kalan miktar üzerinden arazi vergisi hesaplanacaktır. Her halükarda 10.000 TL olan vergi değeri için emlak vergisi uygulaması yapılmayacaktır.

1239. Maddede, istisna hükmünün uygulanmasında özel bir düzenleme yapılarak, mükellefin eş ve velayeti altındaki çocuklarına ait arazilerin tamamının birlikte dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede söz konusu istisna hükmünün bireysel değil de ailevi bir arazi varlığıyla ilişkilendirildiği görülmektedir. Böylece aile bireylerinin ayrı ayrı sahip oldukları araziler için toplamda tek bir arazi vergisi istisnası uygulaması söz konusu olmaktadır.

1240. Arazinin hisseli olması durumunda ise, genel düzenlemeler doğrultusunda, her bir hisse miktarınca arazi vergisi istisnasının ayrı ayrı nazara alınmak suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. Mükelleflerin bir belediye sınırları içinde bulunan arazilerinin toplam vergi değerinin 10.000 TL olan kısmının arazi vergisinden müstesna tutulması, mükellefin şahsına tanınan bir istisna olduğundan, hisseli arazilerde istisna, her bir hissedar için ayrıca uygulamaya konu edilmektedir.

1241. Madde metninde arazi vergi değerinin ilgili miktar kadarının müstesna olduğu hükmü, bu miktar sınırları dahilindeki vergi değerinin arazi vergisi bakımından tamamen göz ardı edilmesini gerektirmektedir.

1242. Arazi vergisi istisnasının uygulanmasına ilişkin olarak 6, 13, 17 ve 22 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde açıklama ve örneğe yer verilmiştir. 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde bu istisna "küçük çiftçilik istisnası" olarak adlandırılmış ve bu istisna hükmü ile küçük arazi sahibi çiftçilerin korunmasının hedef alındığı belirtilmiştir. Fıkrada daha sonra yapılan değişiklikle bu istisna hükmü, çiftçi olup olunmadığına, başka belediye sınırları dahilinde arazisi olup olunmadığına bakılmaksızın uygulanacaktır.

3.2. Toplam Vergi Değerinden Müstesna Tutulan Miktar

1243. Mükellefin bir belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin toplam değerinin 10.000 TL'lik kısmını aşan miktarı vergiye tabi olacaktır. Arazi vergi değerinin 10.000 TL'ye kadar olan kısmı arazi vergisinden müstesna tutulmuştur. Belediyeler, tarhiyat yapılırken, arazi vergisi matrahından mükellefin başvurusuna gerek kalmaksızın bu miktarı düşeceklerdir. Toplam vergi değerin 10.000 TL'nin altında kalan yerler için arazi vergisi tarhiyatı yapılmayacaktır.

1244. Arazi vergisi istisnasına ilişkin tutar, 5904 sayılı Kanun[664] ile yeniden belirlenmiş bulunan miktardır. Bu kanunun 32'nci maddesi ile Emlak Vergisi Kanunu'nun 16'ıncı maddesinde yer alan arazi vergisi istisna tutarı güncellenmiş ve 10.000 lira olarak yeniden belirlenmiş; 33'üncü maddesi ile de aynı Kanun'da yapılan düzenlemeyle *Vergi Değeri*nin hesaplanmasında 1.000 liraya kadar olan kesirlerin dikkate alınmayacağı hükmolunmuştur. Arazi Vergisi her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayıldığından 5904 sayılı Kanun uyarınca öngörülen istisna tutarı, 2010 yılından itibaren arazi vergi değerlerinin hesabında dikkate alınacaktır.

1245. Ayrıca maddede, söz konusu 10.000 TL'lik miktarın Bakanlar Kurulu tarafından üç misline kadar artırılabileceği de hüküm altına alınarak Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiş bulunmaktadır. Ancak Bakanlar Kurulu tarafından bu artırma yetkisi henüz kullanılmış değildir.

1246. Bu çerçevede; mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazileri (arsalar hariç) ile ilgili emlak vergisi miktarı, hesap edilen emlak vergisi değerinden 10.000 TL'lik istisna tutarı düşülerek belirlenen matraha vergi oranları uygulanmak suretiyle tespit edilecektir. Şayet, arazi vergi değerinden istisna tutarının düşülmesinden sonra herhangi bir matrah çıkmamakta ise emlak vergisi doğmayacaktır.[665]

3.3. İstisnada Bildirim ve Hükümleri

1247. Belediyeler emlak vergisi değerinden müstesna tutulan 10.000 TL'lik bölümü re'sen dikkate alarak uygulama yapacaklardır. Kanun hükümlerinde arazi vergisinde istisna uygulaması için herhangi bir bildirim şartı aranmamaktadır. Dolayısıyla, söz konusu istisna uygulaması, belediyeler tarafından resen yapılacaktır. Belediyeler bir mükellefin emlak vergisi tarh ve tahakkuk işlemlerini yaparken, arazi vergi değerlerini doğrudan matrah olarak kabul etmeyecek; 10.000 TL'lik istisna hükmü uygulaması yaparak

---

664 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

665 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 22.03.1999 tarih ve 11610 sayılı **özelge**si.

emlak vergi değerinden bu miktarı indirdikten sonra kalan miktarı matrah olarak kabul edecek ve bu matrah üzerinden vergileme yapacaklardır.

4. Emlak Vergisinde İndirimli Bina (Mesken) Vergisi Uygulaması

1248. Emlak Vergisi Kanunu'nun birinci kısmında yer alan bina vergisi ile ilgili 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında,[666] "Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dâhil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır. Muayyen zamanda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Geliri olmadığını belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir" hükmüne yer verilmiştir.

1249. Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin indirimli vergi oranı uygulamasına ilişkin 2'nci fıkrası, 4962 sayılı Kanun'un[667] 15'inci maddesi ile yapılan değişiklikle yeniden düzenlenmiş ve daha önce emekliler, şehit dul ve yetimleri ve gaziler için öngörülen düzenlemenin kapsamı, bu değişiklikle genişletilmiştir. En son, 5378 sayılı Kanun'un[668] 22'nci maddesiyle, "özürlüler" ibaresi de eklenerek maddeye son hali verilmiştir.

1250. Bu bağlamda madde metnine intifa hakkına sahip olanların da indirimli emlak vergisinden yararlanacağına ilişkin hükmün 2003 yılının 2. taksidinden itibaren uygulanmaya başlanması hususu özellikle yıllar bazındaki geriye dönük uygulamalarda dikkate alınmalıdır.

1251. Bu maddeye göre, söz konusu kişiler ve konutları için, Bakanlar Kurulu tarafından, emlak vergisi oranının "sıfır" olarak belirlenmesi mümkün hale gelmiştir. Başka bir ifadeyle, bu kişiler ve taşınmazlar için Bakanlar Kurulu'nun emlak vergisinin tamamı oranında indirim yapma yetkisi bulunmaktadır.

1252. Bu hükmün verdiği yetkiye dayanılarak muhtelif tarihlerde çıkarılan Bakanlar

---

666 Bu madde, 07.08.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 15'inci maddesi ve 07.07.2005 tarihli ve 25868 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5378 sayılı Özürlüler ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 22'nci maddesi ile değişikliklere uğramıştır.

667 07.08.2003 Tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

668 07.07.2005 tarih ve 25868 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kurulu Kararları ile vergi oranı "sıfır" olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu da en son olarak 20.12.2006 tarih ve 2006/11450 sayılı Karar[669] ile 2007 ve sonraki yıllar için bu oranı sıfır olarak belirlemiştir. Böylece, indirimli bina vergisi oranından yararlanan mükelleflerin sahip olduğu bu konutların emlak vergisi sıfır oranında hesaplanacak; dolayısıyla bu konutlar için emlak (bina) vergisi ödenmeyecektir.

4.1. İndirimli Bina Vergisinden Yararlanma Şartları

1253. Maddede yer alan metinde indirimli vergi oranı uygulanması için; hem mükelleflere hem de indirim uygulanacak binaya ilişkin şartlar öngörülmüştür. İndirim uygulaması yapılabilecek kişiler ve indirim uygulanacak taşınmazların haiz bulunmaları gereken özellikleri maddede tek tek sıralanmış olup bu şartları taşımayan kişiler ve taşınmazlar için indirimli emlak vergisi uygulanması söz konusu değildir. Kısacası indirimli vergi oranından yararlanabilmek için, maddede sayılan kişilerce sahip bulunan binanın, hem mesken yani konut olması hem tek mesken olması ve hem de brüt 200 m2'yi geçmemesi şarttır.

4.1.1. İndirim Uygulanacak Binaya İlişkin Şartlar

1254. Kanun'un 8'inci maddesi gereğince öngörülen bina vergisi indirimi uygulaması, sadece söz konusu kişilerin, mesken olarak sürekli kullandıkları, brüt olarak 200 m^2'yi geçmeme geçmeyen, maliki ya da intifa hakkı sahibi bulundukları binaları için mümkündür. Bu çerçevede vergi oranı sıfır olarak uygulanarak bina vergisinin tamamının indirime tabi olacağı binalara ilişkin şartlar aşağıda incelenmektedir.

4.1.1.1. İndirimli Vergi Uygulamasının Konusu Yalnızca Binalardır

1255. Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin, gerek Kanun'un bina vergisi ile ilgili birinci kısmında yer alması ve gerekse madde metninde "mesken" ifadesinin kullanılmış olması dolayısıyla indirimli vergi uygulaması yalnızca bina vergisi için öngörülmüştür. Zira mesken, bir binanın kullanım amacını belirleyen bir tanımlamadır. Yine indirim oranını sıfır olarak belirleyen mezkûr Bakanlar Kurulu Kararı'nda da, söz konusu indirim uygulamasının belirtilen şartları taşıyan meskenler için olduğu açıkça hüküm altına alınmaktadır. Arsa ve araziler için, yani Kanun'un ikinci kısmında yer alan arazi vergisi bakımından, indirim uygulaması söz konusu değildir. Bir başka ifadeyle, indirimli oran uygulaması sadece emlak vergisindeki bina vergisi ve mesken olarak kullanılan binalar ile ilgilidir.

1256. Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında Bakanlar

669 29.12.2006 tarih ve 26391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kuruluna sadece meskenlere ait bina vergisi oranını indirme yetkisi verilmiş olup, arsalar için indirimli vergi oranının uygulanması konusunda verilmiş bir yetki bulunmamaktadır. Bu nedenle, arsalar için indirimli (sıfır) vergi oranının uygulanması mümkün değildir.[670]

1257. Bina kavramının neyi ifade ettiği daha önceki bölümlerde açıklanmış olmakla birlikte, amacına uygun olarak tamamlanmış her bir bağımsız bölümün, bir apartmanın dairelerinin her birinin emlak vergisi bakımından bina sayıldığını tekrarlamak yerinde olacaktır.

4.1.1.2. Bina, Türkiye Sınırları İçinde Olmalıdır

1257.1. Bilindiği üzere, Emlak Vergisi Kanunu, Türkiye sınırları içindeki taşınmazları emlak vergisi mükellefiyeti kapsamına almıştır. Yalnızca Türkiye sınırlı içinde bina, arsa veya arazisi bulunan kişiler emlak vergisine muhatap olabileceklerdir. Bu kişilerin, emlak vergisine muhatap olmaları bakımından, Türk vatandaşı ya da yabancı ülke vatandaşı olmalarının bir önemi bulunmamaktadır. Türkiye'de taşınmazı olan Türk vatandaşı olmayan kişiler de emlak vergisi mükellefiyeti ile muhatap olabileceklerdir. Bununla birlikte Türkiye'de taşınmazı olmayan kişilerin Türk vatandaşı olsalar bile emlak vergisi bakımından herhangi bir mükellefiyetle karşılaşmayacakları da açıktır.

1258. Emlak Vergisi Kanunu'nun Türkiye'deki taşınmazları esas alan yaklaşımı bütün vergilendirme süreci için geçerlidir. Dolayısıyla, vergi indirimleri içinde aynı yaklaşım esas olup, indirimli bina vergisinden de ancak Türkiye sınırları içindeki Türk vatandaşları ve yabancılara ait binalar yararlanabileceklerdir. Yani, yabancı ülke vatandaşı mükellefler de maddede öngörülen şartlara sahip olmaları halinde Türkiye'deki brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskenleri için indirimli vergi uygulamasından yararlanabileceklerdir.[671]

4.1.1.3. Bina, Mesken (Konut) Olmalıdır

1259. Bina vergisi indirimi uygulanabilmesi için binanın mutlaka mesken olarak kullanma amacına tahsis edilmiş bir bina olması şarttır. İndirimli vergi uygulaması için vergi konusu binanın işyeri ve benzeri değil de mesken niteliğine sahip olması gerekir Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan indirimli bina vergisi uygulaması sadece konutlara tanınmış bir imkândır. Bu durum, 8'inci

---

670 **Gelir İdaresi Başkanlığı**nın 20.06.2007 tarih ve 55392 sayılı **özelge**si.

671 İstanbul **Defterdarlığı** Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü'nün B.07.4.DEF.0.34.12.2-EMLK: 50-12215 sayılı **özelge**sinde; *hiçbir geliri olmadığını beyan ederek indirimli vergi oranından yararlanmak isteyen mükellefin, Alman vatandaşlığına geçmiş olması indirimli bina vergisi oranından yararlanmasına engel teşkil etmeyeceğinden mükellef beyanına göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir*, görüşüne yer verilmiştir.

maddenin metninde açıkça ifade edilmekte, madde metninde doğrudan "mesken" terimine yer verilmektedir. Mesken (ya da konut) "teknik özelliklerine veya yasal durumuna bakılmaksızın, ikamet amacıyla kullanılan yer, ev, ikametgâh", olarak tanımlanabilir..

1260. Maddede yer alan indirimli bina vergisi uygulaması, sadece mesken (konut) vasıflı binalar için öngörülmüştür. Bu nedenle, konut olmayan ya da konut vasfını kaybeden binalar için indirimli bina vergisi oranı uygulanması mümkün değildir. Nitekim bu konuya ilişkin bir özelgede; "fiilen de olsa işyeri olarak kullanılan binanın konut vasfının kaybettiği, dolayısıyla 1319 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi kapsamından çıktığı; bu maddede yer alan bu düzenlemenin meskenlere/konutlara getirilmiş bir oran indirimi olup işyerleri için herhangi bir oran indiriminin söz konusu olamayacağı"[672] ifade edilmektedir.

1261. Bir binanın mesken niteliğini taşıması için tamamının mesken olarak kullanılması şarttır. Bir binanın kısmen de olsa işyeri olması veya kullanım tarzının değiştirilmesi ya da ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline dönüştürülmesi halinde vergi değerini değiştiren sebep söz konusu olacak; mesken olarak değil de yeni durumuna göre işyeri olarak vergilendirilmesi gerekecektir. Bu hükmün uygulanmasında, bina kavramının tanımı gereğince, bir apartmanın her bir dairesi, ayrı bir bina sayıldığından, yalnızca kullanış tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için vergi değerini değiştiren sebep söz konusu olacaktır. Bu durumda sadece, kullanış tarzı kısmen ya da tamamen işyeri olarak değiştirilen söz konusu dairenin, indirimli bina vergisinden yararlanma imkânı da ortadan kalkacaktır.[673]

1262. Kısacası, bir binanın kısmen veya tamamen mesken olarak kullanılmaması, mesken dışında bir amaca tahsis edilmesi halinde indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından faydalanabilmesi mümkün olmayacaktır.

---

672 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 08.09.2011 tarih ve 1538 sayılı **özelge**si. Bu **özelge**de: Bir konutun işyeri olarak kullanılması veya ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline dönüştürülmesi halinde vergi değerini değiştiren sebep söz konusu olacak ve yeni duruma (işyeri) göre vergilendirilmesi gerekecektir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan indirimli bina vergisi uygulaması sadece konutlara tanınmış bir imkândır. ... sözü edilen ve fiilen işyeri olarak kullanılan binanın konut vasfını kaybettiği ve dolayısıyla 1319 sayılı Kanun'un 8 inci maddesi kapsamından çıktığı anlaşılmaktadır. Bu açıklamalara göre; söz konusu taşınmazın hem mesken olarak kullanılmaması, hem de işyeri olarak kiraya verilmesi neticesinde kira geliri elde edilmesi nedenleriyle adınıza kayıtlı bulunan taşınmaz için indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından faydalanabilmeniz mümkün bulunmamaktadır, ifadesine yer verilmektedir.

673 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın, 08.09.2011 tarih ve 1538 sayılı **özelge**si.

4.1.1.4. Mesken, Mükellefin Türkiye Sınırları İçindeki Tek Taşınmazı Olmalıdır

1263. Tek meskeni bulunma şartı, mükellefin Türkiye sınırları içinde sahip (maliki, intifa hakkı sahibi veya malik gibi tasarrufta bulananı) olduğu tek meskenden başkaca herhangi bir taşınmaza, malik, intifa hakkı sahibi veya malik gibi tasarrufta bulunan sıfatıyla, tamamen ya da kısmen sahip olmamasını ifade etmektedir. Hangi hak sahipliği yöntemiyle olursa olsun, birden fazla taşınmaza sahip olunması halinde, söz konusu mükellef, bütün taşınmazlarının emlak vergisini tam olarak ödemekle yükümlü olacaktır. Özelgelerde belirtilen görüş de bu yöndedir: "*Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle emlak vergisi ödeme mükellefiyetinden kurtulabilmek için yukarıda belirtilen mükelleflerin Türkiye sınırları içinde tek meskeninin olması gerekmektedir. Birden fazla konuta sahip olanların hiç bir meskeni için bu indirim uygulanmaz.*"[674]

1264. Mükellefin Türkiye sınırları içinde tek meskene sahip olması şartı, hisseli olarak sahip olma halini de içermektedir. 8'inci maddede yer alan, "bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır" hükmü ile bu durum açıkça ifade edilmiştir. Dolayısıyla sadece tek meskende hisse sahibi olunması, bu hisse miktarına indirimli bina vergisi uygulanmasını gerektirecek; bununla birlikte tek meskenden başka herhangi bir taşınmazda hisseli olarak sahip olmak da başka taşınmazı bulunmak anlamına geleceğinden indirim uygulanmasına engel olacaktır. Bu husus Genel Tebliğlerde; "200 m2'yi geçmeyen tek meskene hisse ile sahip olunması halinde indirimli vergi oranı, meskenin vergi değerinin hisseye isabet eden kısmına uygulanacaktır. Birden fazla meskeni olanların veya birden fazla meskende hisseye sahip olanların meskenlerine indirimli vergi oranı uygulanmayacaktır"[675] şeklinde ifadesini bulmaktadır. Birden çok meskende hissesi bulunan mükellefin, birden çok meskene sahip olması nedeniyle payına düşen hisselerinin toplamı 200 m^2'yi geçmiyor olsa bile yine de indirim uygulanması mümkün olmayacaktır. Zira, indirimden yararlanabilmek için Türkiye sınırları içinde sadece tek meskene sahip olmak ya da tek meskende hissesi bulunmak ön koşuldur[676]. Birden fazla meskene hisse ile de olsa sahip olunması halinde, hiçbir mesken için bu bina vergisi indirimi uygulanmaz.

1265. Aynı şekilde, bu muafiyetten yararlanabilmek için meskenin indirimden ya-

---

674 **Gelirler Genel Müdürlüğü**nün 01.03.1999 tarih ve 256 sayılı **özelge**si.

675 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

676 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 30.06.2009 tarih ve 62976 sayılı **özelge**sine göre; *iki meskene sahip olunması nedeniyle, indirimli (sıfır) bina vergisi uygulamasından yararlanılamaz.*

rarlanacak kişi adına tapuda tescilinin yapılmış olması gereklidir, satış vaadi sözleşmesi veya kooperatif üyeliği indirim için esas alınamaz.[677]

1266. Konuya ilişkin özelgelerde, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, indirimli (sıfır) bina vergisi oranının, Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskene veya tek meskende hisseye sahip olunması halinde uygulanmayacağı; birden fazla meskende hisseye sahip olunmasında, bu hisseler için indirimli (sıfır) bina vergisi oranının uygulanmaması yönündeki işlemin kanun hükümlerine uygun olduğu,[678] ikamet ettiği meskenin yanı sıra arsaya hisseli olarak malik olunması halinde indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanılamayacağı fakat arsadan gelir elde etmemesi şartıyla indirimli emlak vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanmasının mümkün bulunduğu[679] görüşü belirtilmektedir.

1267. Mükellefin meskeninden başka sahibi veya hissedarı olduğu diğer taşınmazı kısıtlı bir taşınmaz ise, bu durum, tek meskeni için indirimli bina vergisinden yararlanmasına engel değildir. Nitekim bu konuda, bir özelgede;[680] "emekli aylığından başka bir geliri olmayan mükellefin sahip bulunduğu tek meskeni için indirimli Emlak Vergisi oranından yararlanmasına, ayrıca tasarrufu kısıtlı bir arsanın 1/6 hissesine sahip olmasının engel oluşturmadığı" yönünde görüş belirtilmiştir.

1268. Ayrıca mükelleflerin gelir getirmeyen işyeri, arsa ve araziye sahip olmaları veya bunlarda hisselerinin bulunması indirimli vergi oranından yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir.[681] Buna göre, örneğin, emekli maaşı

---

677 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 11.04.2011 tarih ve 259 sayılı **özelge**sine göre; *kooperatif tarafından inşa edilen ve tapu devri yapılmaksızın üyelere teslim edilen gayrimenkullerin maliki, dolayısıyla emlak vergisi mükellefi Kooperatif olduğundan, bu binalara ait emlak vergisinin Kooperatif tarafından ödenmesi gerekmektedir ve tapu devri yapılmadığı sürece emekli üyelerin indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanmalarına imkân bulunmamaktadır.*

678 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 12.06.2007 tarih 52977 sayılı **özelge**si

679 İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 23.03.2011 tarih ve 52 sayılı **özelge**si.

680 İstanbul Valiliği Defterdarlık Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü'nün B.07.4.DEF.0.34.12.2.EMLK: 50-12210 sayılı **özelge**si.

681 İstanbul **Defterdarlığı**nın 21.03.2001 tarih ve 1504 sayılı **özelge**si ve **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 06.04.2001 tarih ve 18716 sayılı **özelge**sinde yer alan görüşlere göre: K*anunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldığı emekli aylığından başka geliri olmayan mükelleflerin tek meskeni dışında aynı veya değişik belediye sınırları içinde gelir getirmeyen işyeri, arsa veya araziye sahip olmaları, indirimli bina vergisi oranının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.* Ayrıca, Antalya **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 08.03.2010 ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-EML-2010- 2-S.BZH-1 sayılı **özelge**sinde de: *Tek meskeni olan emeklinin arsası olması durumunda, 38 seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin "3. İndirimli Vergi Oranının Uygulanması İle İlgili Diğer Hususlar" başlıklı bölümünün (e) fıkrasında yer alan; "Sosyal güvenlik kurumlarından emekli, dul, yetim, ölüm ve malûliyet aylığı alanların, bu aylıkları dışında başka gelirlerinin bulunması halinde, bun-*

dışında başka bir geliri bulunmayan bir mükellef, hiçbir gelir getirmeyen iki adet arsası olsa bile, sahip olduğu büyüklüğü brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek konutu için yine de indirimli vergi uygulamasından yararlanacak ve emlak vergisi ödemeyecektir (Gençyürek, 2005). Mükelleflerin Türkiye sınırları içinde sahip oldukları tek mesken dışında gelir getirmeyen arsa, ahır, samanlık veya depoya sahip olmaları indirimli bina vergisi oranının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yazılı şartları taşıyan mükelleflerin gelir getirmeyen ahır, samanlık veya depoya sahip olunması halinde de indirimli vergi oranından yararlanmaları gerekir.[682]

1269. Buradaki gelir getirmeyen ifadesini, niteliği bakımından karine olarak gelir getirmesi mümkün olmayan taşınmaz olarak anlamak gerekmektedir. Yoksa normalde kira geliri getiren bir işyerinin bir müddet için boş kalması durumunda gelir getirmeyen bir işyerinden bahsedilmeyecektir. Konu ile ilgili özelgede "*daha önce site bakkalı olarak kullanılan, halihazırda kirada olmamasına rağmen, her an kiraya verilecek durumda olan işyeri ve depoları bulanan mükellefe ait tek meskenin indirimli bina vergisi oranından faydalandırılmayacağı*" belirtilmişir. Bununla birlikte normalde kira geliri getirmesi durumu arızi olan işyerleri için ise sadece daha önceki gelir getirmiş olduğu yıl için indirimli emlak vergisi uygulaması yapılmaması gerekmektedir.[683]

1270. Bununla birlikte, örneğin emekli bir mükellefin ikamet ettiği meskeni haricinde, devremülke malik olması durumunda indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından, birden fazla meskende hisseye sahip olması nedeniyle yararlanması mümkün bulunmamaktadır.[684]

4.1.1.5. Meskenin Brüt Alanı, 200 m^2'yi Geçmiyor Olmalıdır

1271. Söz konusu uygulamadan yararlanabilmek için Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskeninin bulunması şartı da getirilmiştir. Bu nedenle brüt 200 m^2 'yi geçen meskenler için indirimli (sıfır) bina vergisi

---

ların meskenine indirimli vergi oranı uygulanmayacaktır. Mükelleflerin gelir getirmeyen işyeri, arsa ve araziye sahip olmaları, indirimli vergi oranından yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir" açıklaması uyarınca bina vergisinden muaftır, açıklaması yer almaktadır.

682 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 22.03.1999 tarih ve 11610 sayılı **özelge**si.

683 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 06.04.2001tarih ve 18716 sayılı **özelge**sinde; *Türkiye sınırları içinde tek meskeni olması ve kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldığı emekli aylığı dışında geliri bulunmaması halinde, söz konusu mesken için indirimli (sıfır) bina vergisi oranının uygulanması gerekir. Ancak, sahibi bulunduğu işyerinden 1999 yılında kira geliri sağlayan adı geçen mükellefin anılan yılda indirimli vergi oranından yararlanması mümkün değildir,* ifadelerine yer verilmektedir.

684 İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 27.07.2010 tarih ve 74 sayılı **özelge**si.

oranının uygulanması söz konusu olmayacaktır.[685]

1272. 200 m^2'yi geçmeyen tek meskene hisse ile sahip olunması halinde indirimli vergi oranı, indirimden yararlanabilecek kişinin hissesine isabet eden kısım için uygulanacak, şartları taşımayan kişilerin hissesine isabet eden kısım ise genel esaslar çerçevesinde emlak vergisine tabi tutulacaktır.

1273. Hisseli meskenlerde mükellefe düşen hisse 200m2'yi geçiyor ise sıfır oranlı indirimden yararlanamayacaktır.[686] Hisseli meskenlerde, "200 m^2'yi geçmeme" şartı meskenin tamamı için göz önüne alınarak tespit edilecektir. Hissesine sahip olunan meskenin 200 m^2'yi geçmesi durumunda indirim söz konusu olamayacaktır.

1274. Emeklinin eşiyle birlikte ½ hisseli 350 m^2 meskene malik olması halinde kendisinin hissesi için indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanıp yararlanmayacağı konusundaki özelgede, "indirimli bina vergisi uygulamasından yararlanabilmek için Türkiye sınırları içerisinde tam veya hisseli olarak brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskene sahip olunması gerektiği, bu nedenle, 1/2 hisse ile sahip olunan meskenin brüt yüzölçümü 200 m^2'yi geçtiğinden indirimli emlak vergisi uygulanmasına imkân bulunmadığı"[687] görüşüne yer verilmektedir.

1275. Meskenin alanına ilişkin olarak belirlenen 200 m^2'lik ölçü, brüt alan ölçüsüdür. Zira kanun metninde brüt alanın esas alınacağı açıkça belirtilmektedir. Ayrıca, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Tebliğlerde de "emlak vergisine esas olacak bina değerinin tespitinde binanın dıştan dışa (brüt) yüzölçümünün esas alınacağı binanın (apartmanlarda ise dairenin) dıştan dışa yüzölçümü ise dış duvarlar arasındaki mesafeler itibariyle m2 cinsinden bulunacak alan olduğu ve bu şekilde hesaplanan brüt alanın, hol, merdiven boşluğu, kapıcı ve kalorifer dairesi, sığınak gibi ortak kullanım yerlerinden gelen paylar ile kömürlük ve çamaşırlık gibi müştemilatın yüzölçümünü de

---

685 İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 12.04.2011 tarih ve 86 sayılı **özelge**sinde, *tek meskenin brüt alanının 200 m2'yi geçmesi nedeniyle, indirimli emlak vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmadığı,* açıklanmıştır.

686 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 02.06.2008/1662 tarih ve 21 sayılı **özelge**sinde: *Kanun'un 8'inci maddesinde bahsi geçen muafiyet hükmünün, Türkiye sınırları içinde hisseli veya tam mülkiyet kapsamında brüt yüzölçümü 200 m2'yi geçmeyen meskenlere tanındığı, dolayısıyla brüt yüzölçümü 200 m^2'yi geçen meskene hisse ile sahip olunsa dahi söz konusu muafiyet hükmünün uygulanmasına Kanunen imkân bulunmadığı* ifade edilerek, brüt 200 m'yi geçmeme şartı, hisse oranına isabet eden kısım üzerinden değil hissedar olunan meskenin tamamı üzerinden değerlendirilmekte ve 200 m^2'lik sınırı hissesinde geçmese de toplamda geçen mükelleflere indirimli bina vergisi uygulamasının yapılamayacağı belirtilmektedir.

687 Konya **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın, 04.04.2011 tarih ve 24 sayılı **özelge**si

içereceği"[688] belirtilmiştir. Bu itibarla, bir mükellefin tek meskeninin brüt alanının 200 m^2'yi geçmesi nedeniyle, indirimli emlak vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanması mümkün olamayacaktır.[689]

4.1.1.6. Muayyen Zamanlarda Değil Sürekli Kullanılan Bir Mesken Olmalıdır

1276. İndirim uygulanacak olan mesken, belirli zamanlarda dinlenme (yazlık, yayla evi ve benzeri gibi) amacıyla değil, sürekli olarak kullanılmalıdır. Çünkü, muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler için söz konusu indirimli vergi oranının uygulanması mümkün değildir.[690] Bir mükellefin sürekli oturduğu yazlığı, artık muayyen zamanlarda değil de sürekli olarak kullanılan bir mesken olacağı için, diğer şartların da bulunması halinde, indirimli (sıfır) bina vergisi oranına tabi olacaktır.

Bu konuya ilişkin bir özelgede, "her ikisi de emekli olup, kocanın üzerine kışlık mesken, eşinin üzerine yazlık mesken kayıtlı olan karı kocadan, sadece kocanın üzerine kayıtlı kışlık mesken için indirimli (sıfır) bina vergisi uygulaması yapılarak emlak vergisi ödenmeyeceği; ancak eşi üzerine kayıtlı yazlık ev içinse vergi mükellefiyetinin oluşarak emlak vergisi ödeneceği"[691] görüşü yer almaktadır.

4.1.1.7. Meskende Bizzat Oturulması Şart Değildir

1277. İndirimli vergi oranının uygulanması için meskende bizzat oturulması şart değildir. Bu nedenle söz konusu kişilerden, sahip olduğu alanı 200 m^2'yi geçmeyen tek meskenini boş tutan veya bedelsiz olarak başka birinin kullanımına bırakarak kendilerine ait olmayan başka bir konutta oturanlar diğer şartları haiz olmaları kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanabileceklerdir.[692]

1278. Ayrıca, sahip oldukları bu tek meskeni kiraya verip, kendileri başka bir yerde kirada oturanlar da diğer şartları taşımaları kaydıyla indirimli vergi ora-

---

688 14 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin, "Binanın Dıştan Dışa Yüzölçümünün Tesbiti" başlıklı bölümü

689 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 12.04.2011 tarih ve 86 sayılı **özelge**si.

690 Emlak Vergisi Kanunu 38 seri nolu tebliğ I-3/d bendi.

691 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 04.03.1999 tarih ve 8256 sayılı **özelge**si.

692 Kayseri **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın, 21.03.2011 tarih ve 19 sayılı **özelge**sinde: *Sosyal güvenlik kurumlarından alınan emekli aylığı dışında herhangi bir geliri bulunmaması halinde boş olarak bulunan meskeni için indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanmak mümkün bulunmaktadır. Bu itibarla, emekli bir mükellef, lojmanda oturup 200 m^2'den küçük olan meskenini boş tutması halinde bu meskeni için indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından faydalanabilecektir*, görüşü yer almaktadır.

nından yararlanabileceklerdir.[693] Ancak, özelgelerde; tek meskenini kiraya veren mükellefin indirimli bina vergisinden yararlanabilmek için mutlaka başka bir yerde kirada oturuyor olunması, aksi halde mükellefin, meskenini kiraya vermiş olması nedeniyle emlak vergisi indiriminden yararlanması gerektiği belirtilmektedir.[694] Nitekim farklı özelgelerde hep bu yönde görüş bildirilmekte, kiraya verilen konutla ilgili indirimli bina vergisi uygulamasından yararlanmanın tek yolunun kirada oturmak olduğu belirtilmektedir.[695] Özelgelerdeki bu görüş, 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin I/3-(a) bölümünde yer alan, "İndirimli vergi oranının uygulanması için meskende bizzat oturma şartı aranmamaktadır. Bu nedenle, sahip olduğu tek meskeni kiraya verip, kirada oturanlar da diğer şartları taşımaları kaydıyla indirimli vergi oranından faydalanabileceklerdir" ifadesine dayandırmaktadır.

1279. Tek meskenini kiraya verip de kendisi kirada oturanlar için indirim uygulaması kabul edilirken; kendisi kirada oturmaksızın tek meskenini kiraya verenlerin indirimli emlak vergisinden yararlanamayacaklarının kabul edilmesi hususu, kanaatimizce, kiradan elde edilen gelir nedeniyle başka bir geliri bulunmama şartı çerçevesinde değil de meskenin sürekli kullanılan bir mesken olması şartı çerçevesinde yapılan değerlendirmeden kaynaklanmaktadır. Nitekim, *emeklinin memur olan eşi nedeniyle lojmanda otur-*

---

693 38 Seri Nolu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği I-3/a kısmı.

694 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 06.04.2011 tarih ve 246 sayılı **özelge**sinde: *Sahip olduğu tek meskeni kiraya verip, kendisi kirada oturanlar indirimli bina vergisi oranından (sıfır) yararlanabilirken, kira ödemeksizin bir başkasının yanında oturan mükelleflerin kiraya verdikleri mesken için indirimli bina vergisi oranından faydalanmalarına imkân bulunmamaktadır. Bu itibarla, sahip olduğunuz meskende bizzat oturuyor olmanız ve eşinize ait meskenin kiraya verilmesi durumunda sadece oturmakta olduğunuz mesken için indirimli emlak vergisi oranı (sıfır) uygulanacaktır. Diğer taraftan, eşine ait meskenin kiraya verilmemesi ve bu meskenden gelir elde edilmemesi durumunda ise her iki mesken için de indirimli emlak vergisi oranı (sıfır) uygulanması gerekmektedir*, görüşü yer almaktadır.

695 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 15.10.2008 tarih ve 5283 sayılı **özelge**sinde: *Özürlü olup, tek meskeni bulunan ve bu meskenini de kiraya vererek eşine ait evde oturan mükellefin bu meskeni için indirimli (sıfır) bina vergisi oranının uygulanmasına imkân bulunmadığı;* 30.09.2004 tarih ve 6323 sayılı **özelge**sinde: *Kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşlarının ilgili birimlerinde aktif sigortalı kaydının bulunmaması, hizmet karşılığı elde edilen ücret geliri, ticari, sınaî ve mesleki faaliyet geliri, tarımsal faaliyet geliri, menkul ve gayrimenkul geliri, faiz ve temettü geliri veya benzeri türde bir geliri olmaması hallerinde, mükellefin, sahibi bulunduğu 200 m2'yi geçmeyen tek meskeni kiraya verip, kirada oturması şartıyla indirimli vergi oranından (bina) faydalanmasının mümkün olduğu;* 11.04.2011 tarih ve 265 sayılı **özelge**sinde: *Bir mükellefin, sahibi bulunduğu tek meskeni kiraya vererek gayrimenkul sermaye iradı elde etmesi ve eşine ait evde oturması nedeniyle söz konusu meskeni için indirimli emlak vergisi oranı uygulanmasına imkân bulunmadığı,* görüşleri yer almaktadır.

ması durumunda, 200 m²'den küçük olan meskeninin boş tutması halinde bu mesken için indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından faydalanacağı yönündeki özelge de bu açıklamaya uygun düşmektedir.[696]

1280. Meskenin sürekli kullanımda olan bir mesken olması şartı, bir karine olarak ele alınmakta, bizzat kullanım aranmamakta ancak sürekli kullanım halinin ihtiyaçlar doğrultusunda var olması; sürekli kullanılabilecek halde bulunuyor olması gerektiği üzerinde durulmaktadır. Nitekim bulunduğu yer itibariyle hayat gereklerine uymayan bir binasını söz konusu kişilerin kiraya verebilecekleri kabul edilmektedir. Tek meskeni kiraya vermek, ilgilisinin bu meskene ihtiyacı olmadığını göstermektedir. Ancak bu meskeni kiraya vererek başka bir meskende kirada oturması durumunda ise, meskene ihtiyacı olduğu ancak hayatını kolaylaştıracak mahalde bulunmaması nedeniyle başka bir yerde oturma zorunluluğu bulunduğu ortaya çıkmaktadır.

1281. Bizzat meskene ihtiyaç olmaması durumunda indirimden yararlanılamayacak, ancak arızi bir takım sebepler dolayısıyla bu meskeni kullanamıyor olmak ve fakat mesken ihtiyacını bir bedel karşılığında başka bir mesken ile gidermek durumunda ise sürekli kullanım durumunun varlığı kabul edilmektedir.

1282. Emekliler ve hiçbir geliri olmayanlar bakımından indirimli bina vergisi uygulanırken başka bir geliri olmama şartı aranırken, bu indirimin uygulandığı diğer kişiler bakımından gelir elde edip etmeme önemli olmadığı gibi meskenin kiraya verilip verilmemesi önemli değildir. Bu konuda bir özelgede;[697] "brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskene sahip gazilerin indirimli emlak vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanmaları için gelir elde etmeme şartı aranmadığından, sahip olunan tek mesken kiraya verilmiş olsa da bu mesken için indirimli emlak vergisi oranı (sıfır) uygulanması gerekmektedir" görüşü ortaya konulmuştur. Nitekim, 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne göre de; *özürlülerin indirimli bina vergisi oranı uygulamasından yararlanabilmeleri için, özürlünün herhangi bir gelirinin bulunmaması ve özür durumunun belli bir oranın üzerinde olması şartları yer almadığından, indirimli bina vergisi oranı uygulamasında, özürlünün herhangi bir gelirinin bulunup bulunmaması ile özür oranı aranılmayacaktır*. Bu konu indirim uygulanacak kişiler ve şartlarına ilişkin kısımda ayrıca incelenecektir.

---

696 Kayseri **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.03.2011 tarih ve 19 sayılı **özelge**si.

697 Ankara **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 18.03.2011 tarih ve 155 sayılı **özelge**si.

4.1.1.8. Mükellefin Kısmen veya Tamamen Maliki, İntifa Hakkı Sahibi ya da Malik Gibi Tasarrufta Bulunanı Olduğu Bir Mesken Olmalıdır

1283. Emlak Vergisi Kanunu'na göre, emlak vergisi mükellefi, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerdir. Ayrıca, mükelleflerin paylı mülkiyet halinde, hisseleri oranında; elbirliği mülkiyette müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır.

1284. Bir mükellefin, malik veya intifa hakkı sahibi ya da malik gibi tasarruf eden sıfatlarından herhangi biriyle, Türkiye sınırları içindeki brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskene sahip olması durumunda, öngörülen diğer şartların da bulunması halinde, bina vergisi indiriminden yararlanabilmesi mümkün olacaktır. Bu sıfatlardan herhangi birine sahip olmayan kişilerin emlak vergisi mükellefiyetinden bahsedilemeyeceği açıktır.

1285. Mükellefin, tek mesken olarak kullanılan binanın maliki olması durumunda bina vergisi indiriminin uygulanacağı açıktır. Bununla beraber, malik gibi tasarrufta bulunan sıfatıyla emlak vergisi mükellefiyeti söz konusu olduğundan, indirimli bina vergisi uygulamasında da meskenin tapulu olup olmaması önem taşımayacak, tapuya mükellef adına kayıtlı olmayan tek mesken için de diğer şartlar uygunsa, indirimli bina vergisi uygulanması söz konusu olacaktır. İntifa hakkı sahibi olunması da bina vergisi mükellefiyetini gerektirdiği için mükellefin intifa hakkı sahibi olduğu tek meskenine de, diğer şartların gerçekleşmesi halinde, indirimli bina vergisi uygulanması gerekecektir. Nitekim madde metninde intifa hakkına sahip olanların da bu muafiyetten yararlanacağı yer almakta ve konuya ilişkin özelgelerde, intifa hakkı sahibinin indirimden yararlanacağının altı çizilmektedir. Konuyla ilgili bir özelgede, "*... gayrimenkulün intifa hakkı sahibinin gerek Kanun hükmü gerekse de genel tebliğlerindeki şartları haiz olması halinde (sıfır) oranlı Emlak (bina) Vergisi indiriminden yararlandırılması gerektiği; elbirliği ile malik olunun bir binada hissedarlardan birinin aynı zamanda intifa hakkı sahibi olması durumunda Emlak Vergisi mükellefiyetinin intifa hakkı sahibi tarafından yerine getirilmesi icap ettiğinden, kuru mülkiyet sahibi diğer hissedarlar için Emlak Vergisi mükellefiyetinin tesisine imkan bulunmadığı*" görüşüne yer verilmektedir.[698]

4.1.2. İndirim Uygulanacak Mükellefler ve Şartları

1286. Bina vergisi oranı "sıfır" olarak uygulanacak olan kişiler yalnızca 8'inci maddede sayılan kişilerdir. Bu kişiler:

1) Kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup 18 yaşını doldurma-

698 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 17.03.2008-783 tarih ve 3034 sayılı **özelge**si.

mış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler (işsizler).

2) Gelirleri sadece kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıklardan ibaret bulunan emekliler,

3) Özürlüler,

4) Gaziler;

5) Şehitlerin dul ve yetimleri,

olarak sayılmıştır.

1287. Madde metninde, 5 farklı nitelikteki mükellef sayılmış ve bu mükellefler için yine maddede tarif edilen taşınmazları (malik veya intifa hakkı sahibi olunan Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek mesken) için emlak (bina) vergisi oranının sıfır olarak belirlenebileceği belirtilmiştir. Maddenin vermiş olduğu bu yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu tarafından da sayılan bütün mükellef gruplarının tamamı için vergi oranı sıfır olarak belirlenmiştir.

1288. Bu mükellef gruplarının, hangi taşınmazlar için indirimli emlak vergisinden yararlanabilecekleri maddede belirtilmiş olup bu taşınmazlar ve nitelikleri, binaya ilişkin şartlar kısmında ayrıntısıyla izah edilmiştir. Maddede belirtilen mükelleflerden bir kısmı için, bu binalara ilişkin şartların yanı sıra ayrıca bazı şartlar da belirlenmiştir.

1288.1. İlk sırada sayılan mükelleflerden, geliri olmayanlar grubundaki mükellefler için, hiçbir geliri olmadığını taahhüt etmek; emekli grubunda yer alan mükellefler için ise, geliri sadece sosyal güvenlik kurumlarından alınan aylıklardan ibaret olmak şartları aranmakta, geliri bulunmamak temel esas olarak kabul edilmektedir.

1288.2. Özürlüler, gaziler ve şehitlerin dul ve yetimleri için ise, binalar için öngörülen genel şartlar ve bu gruptaki kişiler arasında yer almak dışında ayrıca mükellefin sahip olması gereken herhangi bir şarta yer verilmemiştir. Bir diğer ifadeyle, Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen, tek meskeni bulunan (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) özürlüler, gaziler ile şehitlerin dul ve yetimlerinin bina vergisi indiriminden yararlanabilmesi için herhangi bir başka şart veya gelir şartı aranılmayacak, bunlar her hal ve takdirde bina vergisi indiriminden yararlanacaklardır.[699] Bu şahısların tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde, hisselerine ait kısım için indirimli vergiden yararlanacaklardır. Birden çok taşınmaza hisseli de olsa sahip olmaları halinde ise meskenleri için indirim uygulanması mümkün değildir.

1289. Emlak Vergisi Kanunu'nda, vergi mükellefiyeti, taşınmaz sahibi her kişi için

699 45 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

ayrı ayrı öngörülmüştür. Kanun'un 8'inci maddesinde öngörülen indirimli bina vergisi uygulaması da herkes için ayrıca öngörülmüş bir hüküm olup şartları uygun olan her mükellef için ayrı ayrı değerlendirilerek uygulanacaktır. Bu nedenle, eşlerden ya da aile bireylerinden her biri için ilgili indirim uygulamasına yönelik ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerekir. Bir mükellef için indirimli bina vergisi uygulamasına yönelik şartlar değerlendirilirken eşi, çocuğu ya da diğer yakınlarının sahip bulunduğu taşınmazları bu değerlendirmede önem taşımayacaktır. Bir başka deyişle, gerek Kanun maddesi gerekse de Tebliğ hükümlerinin incelenmesinden anlaşılacağı üzere indirimli vergi oranından yararlanması öngörülenlerin, eşlerine ait herhangi bir gelirin veya gayrimenkulün bulunması bu kişilerin indirimli vergi oranından yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir. Konuya ilişkin olarak yapılan açıklamaların yer aldığı özelgede[700] de bu yönde görüş bildirilmektedir: "Mükelleflerin eş ve çocuklarının gelir veya meskene sahip olması durumu indirimli vergi uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Bu itibarla, yukarıda belirtilen diğer şartların varlığı halinde indirimli bina vergisi uygulamasından mükellefin kendisinin ve eşinin ayrı ayrı yararlanması mümkün bulunmaktadır". Kısacası, indirimli emlak vergisi uygulaması 8'inci maddede sayılan kişiler (geliri olmayanlar, emekliler, özürlüler, gaziler ile şehitlerin dul ve yetimleri) için sağlanmış bir imkân olup söz konusu kişiler için indirimli bina vergisi uygulamasından, eşlerinin, çocuklarının ya da aile bireylerinin durumu bir önem taşımaz. Söz gelişi, Türkiye sınırları içersinde brüt 200 m^2'yi aşmayan tek bir konuta sahip olan bir emekli, eşinin üzerine 3 adet kayıtlı konut olsa da indirimli emlak vergisi imkânından yararlanmak suretiyle sahip olduğu tek konut için emlak vergisi ödemeyecektir[701]. Eşi ise birden fazla konuta sahip olması nedeniyle konutlarından hiçbirisi için bu imkânı kullanamayacaktır.

4.1.2.1. Hiçbir Geliri Olmayanlar İçin Sıfır Oranlı Bina Vergisi

1290. Kanun'un 8'inci maddesi gereğince Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek indirimli vergi oranından yararlanacak mükellefler kapsamında ilk olarak, *kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç tutularak, hiçbir geliri olmadığını belgeleyen mükellefler yani işsizler* sayılmıştır.[702] Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tapulu ya

700 Kocaeli **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın, 12.04.2011 tarih ve 30 sayılı **özelge**si.

701 Aksi yöndeki **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 01.03.1999 tarih ve 256 sayılı **özelge**sinde; *Türkiye sınırları içinde tek meskeni olduğunu bildiren ve meskeni için indirimli bina vergisi oranı uygulanan mükelleflerin kendi veya eşleri üzerine daha sonra başka meskenlerinin veya gelirinin bulunduğunun tespiti halinde, eksik tahakkuk ettirilmek suretiyle tahsil edilmeyen bina vergisinin gecikme faizi ile birlikte cezalı olarak tahsil edileceği tabiidir,* görüşü yer almaktadır.

702 Hiçbir geliri olmayanlar, Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında 4962

da tapusuz tek meskene veya bu meskende intifa hakkına sahip olup da hiçbir geliri olmayan mükellefler bu madde hükmünden yararlanabilecektir.

1291. İndirimli vergi oranından yararlanabilmesi için öngörülen, "*hiçbir gelirin bulunmaması*" şartı; hizmet karşılığı elde edilen ücret geliri, ticari, sınaî, meslekî veya tarımsal faaliyet geliri, serbest meslek kazancı geliri, menkul ve gayrimenkul geliri, faiz, temettü, hisse senedi veya kâr payı geliri veya benzeri türde herhangi bir gelirin olmamasını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, hiçbir geliri olmadığını taahhüt eden mükelleflerin, indirimli vergi oranından yararlanabilmeleri için, bu türde bir gelirinin olmaması ön koşul olup, herhangi bir geliri olanlar bu indirimden yararlanamayacaklardır.

1292. Ancak, elde edilen *menkul sermaye iradı*[703] gelirlerinde, belli sınırlar dahilinde uygulamadan yararlanmaları mümkün olmaktadır. Gelirin sürekli olması özelliği de dikkate alınarak hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler ile geliri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların elde ettikleri ve yıllık tutarı toplamı bina vergisi indiriminden yararlanılan yıldan bir önceki yılda geçerli olan Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı gelirleri, indirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanmaya engel teşkil eden gelirler arasında değerlendirilmeyecektir.[704] Mezkûr yazılı tarifenin ikinci gelir dilimi, 01.01.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 25.000TL olarak belirlenmiştir.[705]

1293. Bu fıkra hükmünden yararlanacak olanların hiçbir geliri olmama şartının yanı sıra, sahip oldukları tek meskene ilişkin yukarda belirtilen (Türkiye sınırları içinde tek meskeni olmak, brüt 200 m^2'yi geçmemek, sürekli kullanılmak gibi) diğer indirim uygulanmasına ilişkin şartları da taşıyor olmaları gerektiği açıktır.

1294. Hiçbir geliri olmayan mükelleflerin indirimli bina vergisinden yararlanabilmeleri için bu durumu belediyeye bildirmeleri ve hiçbir geliri olmadıklarına dair, 44 Seri No.lu Genel Tebliğ ekindeki "Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi"ni vermeleri gerekmektedir.[706]

---

sayılı Kanun'un 15'inci maddesi ile yapılan değişiklik ile 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek indirimli vergi oranından yararlanacak mükellefler kapsamına alınmıştır.

703 Menkul Sermaye İradı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'nci maddesine göre; kısaca, sahibinin nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanabilir.

704 45 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

705 280 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

706 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile Taahhüt Belgesinde değişiklik yapılmıştır.

Mükelleflerin indirimli bina vergisi oranından yararlandırılmalarında söz konusu "Taahhüt Belgesi"nin belediyeye verilmiş olması yeterli olup belediye tarafından bu mükelleflerden ayrıca başka bir belge istenilmeyecektir.[707]

1295. 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde geliri olmayan mükelleflerin geliri olmadığını belgelemeleri yönünden özel düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre; hiçbir geliri olmadığını beyan eden mükelleflerin, indirimli vergi oranından yararlanabilmeleri için, hizmet karşılığı elde edilen ücret geliri, ticari, sınaî ve mesleki faaliyet geliri, tarımsal faaliyet geliri, menkul ve gayrimenkul geliri, faiz ve temettü geliri veya benzeri türde bir gelirinin olmaması gerekmektedir. Bu nedenle mükelleflerin; a) İkametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesinden gelir vergisi mükellefi olmadıklarına, b) T.C. Emekli Sandığı, Bağ-Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumu Genel Müdürlüklerinin ilgili birimlerinden aktif sigortalı bulunmadıklarına dair alacakları belgeleri, bu Tebliğ ekindeki taahhüt belgesi ile ilgili belediyeye vermeleri gerekmektedir. Bunları, ilk defa mükellef olanların, verecekleri bina vergisi bildirimi ekinde, öteden beri mükellef olanların ise verginin tahakkuk edeceği yılın Ocak ayı içinde vermeleri gerekir. Bu Genel Tebliğ'de ayrıca; hiçbir geliri olmadığını beyan eden mükelleflerden indirimli vergi uygulamasının yapılacağı yıllarda, 3816 sayılı "Ödeme Gücü Olmayan Vatandaşların Tedavi Giderlerinin Yeşil Kart Verilerek Devlet Tarafından Karşılanması Hakkında Kanun" hükümlerine göre "Yeşil Kart" a sahip olanların, T.C.Emekli Sandığı, Bağ-Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumu Genel Müdürlüklerinin ilgili birimlerinden aktif sigortalı olmadıklarına dair alacakları belge yerine, sahip oldukları "Yeşil Kart"ın bir örneğini ilgili belediyelere vermelerinin de yeterli olduğu belirtilmiştir.

1296. Geliri olmadığı hususunu belgelendirme ile ilgili olarak sonraki Tebliğlerde herhangi bir açıklamaya yer verilmemiş bu indirimin uygulanması ile ilgili olarak 38 Seri No.lu Genel Tebliğ'e atıflar yapılmıştır. İndirimli bina vergisi uygulamasıyla ilgili olarak en son yayımlanan genel tebliğ olan 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de bu belgelendirmeye ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bununla birlikte bu Tebliğ'de genel ola-

---

707 44 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde bu hususla ilgili olarak şu açıklama yapılmıştır; *Bu durumda, söz konusu taahhüt belgesinin verilmesi yeterli olup, ayrıca mükelleflerin ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesinden gelir vergisi mükellefi olmadıklarına ve T.C. Emekli Sandığı, Bağ-Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumu Genel Müdürlüklerinin ilgili birimlerinden aktif sigortalı bulunmadıklarına dair belge almalarına gerek bulunmamaktadır.*

57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, hiçbir geliri olmayan mükelleflerin indirimli vergi oranından yararlanmaları için 47 No.lu Tebliğ ekindeki "Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi"ni ilgili belediyeye vermelerinin yeterli olduğu ve bu mükelleflerden ayrıca başka bir belgenin istenilmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

rak yapılan tüm bildirimlere ilişkin olarak belgelendirmeyle ilgili olarak şu açıklama yapılmıştır; *belediyelerce, emlak vergisi işlemlerinde mükellefler tarafından bildirilen hususların teyidinin, mükelleflerden belge istenmeden ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda belediyelerce, mükelleflere ait kimlik bilgileri, İçişleri Bakanlığı Kimlik Paylaşım Sistemi üzerinden, tapu kayıtları ise Tapu ve Kadastro Bilgi Sisteminden alınabilecektir. Ayrıca, mükelleflerin şehit, gazi, dul, yetim ve emekli olduklarına ilişkin bilgilerin Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığından elektronik ortamda sağlanması mümkün olacaktır.*

1297. Bu durumda da 57 Seri No.lu Genel Tebliğ'in belgelendirme ile ilgili düzenlemesinin 38 Seri No.lu Genel Tebliğ'in düzenlemesine göre öncelikle uygulanması ve gelirin olup olmadığı hususunun re'sen araştırılması gerekmektedir.[708]

1298. Hiçbir geliri olmadığını beyan eden mükelleflerin geliri veya ikinci bir meskeni bulunduğunun tespit edilmesi halinde yapılacak işlemler 44 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Buna göre; mükelleflerin, gelir vergisine tabi hizmet karşılığı elde edilen ücret, ticari, sınai, mesleki ve zirai faaliyet geliri ile menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, faiz ve temettü veya benzeri bir türden bir gelir elde etmeleri veya ikinci bir meskene sahip olmaları halinde, bu değişikliği mükellefiyetlerinin bulunduğu belediyeye bildirmeleri zorunludur. İndirimli vergi oranından yararlanma şartlarını taşımadığı halde, gerçek dışı taahhütte bulunmak suretiyle indirimli vergi oranından yararlanan mükellefler ile durumunda meydana gelen değişikliği bildirmeyen mükelleflerden alınması gereken vergi, cezalı olarak ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.[709]

1299. Bu genel izahatın yanı sıra, konuya ilişkin uygulamalarda tereddüt oluşturabilecek bazı hususlara değinmek yerinde olacaktır.

1299.1. *Kira geliri* elde edilmesi indirimli vergi oranından yararlanabilmeye engel-

---

708 Bu konuda belediyelerin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından genel sağlık sigortası uygulaması için yapılacak gelir testi sonuçlarının da bu indirim için esas alınabileceği de söylenebilir. Ancak belgelendirmeye yetkili Maliye Bakanlığı olduğundan, Maliye Bakanlığınca bu hususta bir düzenleme yapılması gereklidir.

709 45 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde bu hususla ilgili olarak yer alan şu açıklamanın da göz önünde bulundurulması gerektiğini hatırlatmakta fayda vardır; *Ancak, gelirin sürekli olması özelliği de dikkate alınarak hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler ile geliri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların elde ettikleri ve yıllık tutarı toplamı bina vergisi indiriminden yararlanılan yıldan bir önceki yılda geçerli olan Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı gelirleri, indirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanmaya engel teşkil eden gelirler arasında değerlendirilmeyecektir.*

dir. Uygulamadan yararlanmak isteyen hiçbir geliri bulunmayan mükelleflerin, çok az bile olsa kira geliri elde etmiyor olmaları gerekir. Aksi takdirde indirimli bina vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkün değildir.[710] Mükelleflerin sahip oldukları tek meskenini kiraya verip kendilerinin başka bir yerde kira karşılığı olmaksızın oturmaları halinde de kira geliri elde ettikleri varsayılmakta ve indirimli vergi uygulaması yapılamamaktadır. Özelgelerde de; "bir mükellefin... sahibi bulunduğu tek meskeni kiraya vererek gayrimenkul sermaye iradı elde etmesi ve eşine ait evde oturması nedeniyle söz konusu meskeni için indirimli emlak vergisi oranı uygulanmasına imkan bulunmadığı"[711] ve yine "sahip olduğu meskeni kiraya vererek gayrimenkul sermaye iradı elde edilmesi ve mükellefin babasına ait evde oturması nedeniyle söz konusu meskeni için indirimli emlak vergisi oranı uygulanmasına imkan bulunmadığı" görüşleri beyan edilmektedir.

1299.2. Hiçbir geliri olmayan tek meskene sahip mükelleflerin, *eş ve çocuklarının* ayrıca gelir veya meskene sahip olması, tek meskenleri için indirimli bina vergisi (sıfır) oranı uygulamasından yararlanmalarında engel teşkil etmemektedir.[712] Çünkü vergi mükellefiyeti ve vergilendirme sürecine ilişkin düzenlemeler her bir mükellef için ayrı ayrı öngörülmüş düzenlemelerdir.

1299.3. Madde metninde yer alan "*hiçbir geliri olmayanlar*" tanımı *ev hanımları*nı da kapsamaktadır. Yani, eşi çalışmasına rağmen hiçbir sosyal güvencesi ve geliri olmayan ev hanımları da kendilerine ait tek meskenleri için emlak vergisi ödemeyeceklerdir. Nitekim bu konu ile ilgili bir özelgede;[713] "Kanun'un 8'inci maddesi ve Bakanlar Kurulu kararı uyarınca, Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan *'Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine*

---

710 İstanbul **Defterdarlığı**'nın, B.07.4.DEF.0.34.12.2.EMLK:50-12190 sayılı **özelge**sinde: *Mükellef, 1/190 hissesine sahip olduğu site müştemilatının kiraya verilmesinden elde edilen gelirde hissesi nispetinde pay sahibi bulunmaktadır. Bu durumda, söz konusu site müştemilatının site yönetim kurulunca kiraya verilerek gelir elde edilmesi ve bu gelirin mükellefin hissesine düşen kısmının, mükellefin de katılmak zorunda bulunduğu sitenin sevk ve idaresi ile ilgili harcamalarda kullanılması nedeniyle adı geçen, sosyal güvenlik kurumlarından aldığı emekli aylığı dışında gelir elde etmiş olmakta, bu nedenle de sahip olduğu mesken için indirimli (sıfır) bina vergisi oranının uygulanmasına imkân bulunmamaktadır,* görüşü yer almaktadır.

711 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 11.04.2011 tarih ve 265 sayılı **özelge**si.

712 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 22.03.2011 tarih ve 185 sayılı **özelge**si'nde: *Hiçbir geliri olmayan mükelleflerin indirimli bina vergisi için "Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi"ni doldurarak ilgili belediyeye vermeleri yeterli olup mükellefin indirimli vergi uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu nedenle yukarıda belirtilen diğer şartların varlığı halinde indirimli bina vergisi oranı uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunmaktadır,* görüşü yer almaktadır.

713 Sivas Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 19.03.2011 tarihi ve B.07.4.DEF.0.58. 10.00-2010-5-1-1 sayılı **özelge**si.

*Ait Taahhüt Belgesi'*ni doldurup ilgili belediyeye vererek 200 m^2'nin altındaki tek meskeni için indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulanmasından yararlanmasının mümkün bulunduğu" yönünde görüş bildirilmiştir.

1299.4. Madde metninde hiçbir geliri olmayan indirimli bina vergisi uygulanacak kişilerden, *kendisine kanunen bakmakla mükellef kimsesi bulunan 18 yaşını doldurmamış olanlar* hariç tutulmuş olduğundan bu kişilerin, 200 m2'yi geçmeyen mesken binalarına ait verginin hesabında da indirimli bina vergisi oranının uygulanması mümkün olmayıp normal bina vergisi oranı uygulanacaktır. Ancak, hiçbir geliri olmayan çocuğa, kanunen bakmakla mükellef olan veli veya vasinin de hiçbir gelirinin bulunmadığının belgelenmesi halinde, 18 yaşını doldurmamış bulunan çocuğun sahip olduğu tek meskene ait bina vergisinin hesabında indirimli vergi oranı uygulanabilecektir.[714]

1299.5. Ancak, 18 yaşını doldurmamış olanların kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşlarından aylık almaları durumunda ise, bu defa maddenin *gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar* için öngördüğü indirimli bina vergisi uygulamasından yararlanmaları mümkündür. Bu konuya ilişkin özelgede: "Söz konusu madde ile geliri olmayan ve kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olan çocukların, geliri olmayanlar kapsamında indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanmaları mümkün olmamakla birlikte, çocukların münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aylık (yetim aylığı gibi) almakta iseler (gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar kapsamında) diğer şartları da taşımaları halinde babalarından veraseten intikal eden meskende sahip oldukları hisseler için indirimli bina vergisi oranının (sıfır) uygulanması mümkün bulunmaktadır" görüşüne yer verilmiştir.[715]

1299.6. İsteğe bağlı olarak sigorta prim ödemesi yapılması ve potansiyel olarak vergi dairesinde vergi kimlik numarası alınması, mükelleflerin Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde belirtilen diğer şartların ihlal edilmemiş olması ve ayrıca ücret, ticari, sınai ve mesleki ve zirai faaliyet geliri ile men-

---

714 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, I-2 kısmı uyarınca.

715 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 04.10.2011 tarih ve 1713 sayılı **özelge**si. Ayrıca, İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 22.03.2011 tarih ve 185 sayılı **özelge**sinde: *Hiçbir geliri olmayan mükelleflerin indirimli bina vergisi oranından yararlanabilmeleri için "Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi"ni doldurarak ilgili belediyeye vermeleri yeterli olup mükellefin eş ve çocuklarının gelir veya meskene sahip olması durumu indirimli vergi uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu nedenle yukarıda belirtilen diğer şartların varlığı halinde indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunmaktadır,* görüşü ile bildirimde bulunma şartı aranıldığı hususunun altı çizilmektedir.

kul ve gayrimenkul sermaye iradı, faiz ve temettü veya benzeri gelirinin olmaması halinde, indirimli (sıfır) Emlak Vergisi oranından faydalanmasına engel bir durum teşkil etmez[716].

4.1.2.2. Sosyal Güvenlik Kurumu Aylıklarından Başka Geliri Olmayanlar İçin Sıfır Oranlı Bina Vergisi

1300. Maddede, brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskenine ilişkin indirimli (sıfır) vergi oranının uygulanmasından yararlanacak ikinci grup kişiler olarak, *gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar* sayılmıştır. Emekli maaşından başka bir geliri bulunmayan emekli tek mesken için indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanacaktır.[717] Örneğin, Emekli Sandığı'na tabi emekli mükellefin başka bir meskene hisse ile de olsa sahip olmaması ve emekli aylığı dışında gelirinin bulunmaması halinde bu indirimli bina vergisi oranının (sıfır oranın) uygulanması gerekmektedir.[718]

1301. Emeklilerin, sıfır oranlı bina vergisi indiriminden yararlanabilmeleri için; gelirlerinin, münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret olması gerekmektedir. Ayrıca, emeklilerin sahip oldukları bina, mesken olup bir tane olacak ve brüt 200 m^2'yi geçmeyecektir. Söz konusu meskenin dinlenme (yazlık, yayla evi gibi) amacıyla değil, sürekli olarak kullanılması şarttır.[719] Sosyal güvenlik kurumlarından alınan aylıklar, emekli, dul, yetim, ölüm ve maluliyet aylığı olup, mükellefin bu aylıktan başka, gayrimenkul sermaye iradı, mesleki kazanç, ücret ve benzeri türde hiçbir geliri olmamalıdır. Yani, sosyal güvenlik kurumlarından emekli, dul, yetim, ölüm ve malûliyet aylığı alanların, bu aylıkları dışında başka gelirlerinin bulunması halinde, bunların meskenine indirimli vergi oranı uygulanmayacaktır.[720]

1302. Ancak, elde edilen diğer gelirin, menkul sermaye iradı olması halinde, belli sınırlar dahilinde uygulamadan yararlanmaları mümkündür. Bu hususla ilgili olarak *Hiçbir Geliri Olmayanlar İçin Sıfır Oranlı Bina Vergisi* başlığı altında yer alan açıklamalara bakılmalıdır. Sosyal güvenlik kurumlarından emekli, dul, yetim, ölüm ve malûliyet aylığı alanların, bu aylıkları dışında başka gelirlerinin bulunması halinde, bunların meskenine indirimli vergi oranı uygulanmayacaktır.

---

716 İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 24.8.2009 tarih ve 2158 sayılı **özelge**si.

717 Manisa **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 22.03.2011 tarih ve 27 sayılı **özelge**si.

718 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 19.03.1999 tarih ve 11058 sayılı **özelge**si.

719 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 09.06.2009 tarih ve 57643 sayılı **özelge**si.

720 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin, I/3-(e) bölümü.

1303. İndirimli emlak vergisi imkânından yararlanabilmek için emekli aylığı bağlanan kuruluşların Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulan sosyal güvenlik kuruluşları olması gerekir. Bu kapsamda, Emekli Sandığı, Bağ-Kur, SSK'nın yanı sıra, T.O.B.B. Sigorta ve Emekli Sandığı Vakfı gibi kanunla kurulan sandıklardan emekli, dul ve yetim aylığı alınması durumunda diğer şartların da varlığı halinde indirimli emlak vergisi imkânından yararlanılması mümkündür.[721]

1304. Ancak, yabancı ülkelerde kurulan bu gibi sosyal güvenlik kuruluşlarından emekli olan kişilerin, Türkiye'de brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskene sahip olsalar bile, bina vergisi indiriminden yararlanmaları mümkün değildir.[722] Buna karşın, İstanbul Defterdarlığı'nın bir özelgesinde: "Yurtdışından emekli olan mükellefin emekli aylığı dışında başkaca bir gelirinin olmaması halinde Türkiye sınırları içinde sahip olduğu tek gayrimenkulden dolayı indirimli bina vergisi oranının uygulanması icap etmektedir"[723] görüşü ileri sürülmüştür. Bu noktada Kanun metnine baktığımızda, *kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumları*ndan bahsedildiği ve dolayısıyla Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının sosyal güvenlik kurumu olarak tanıdığı kurumlardan alınan aylıkların esas olması gerekmektedir. Yurt dışında emekli olanların ancak, emekli oldukları yabancı sosyal güvenlik kurumunun, Türkiye Cumhuriyeti kanunları ile tanınmış olması durumunda kabul edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

1305. Kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldığı aylıktan başka geliri olmayan mükelleflerin de, tek meskenlerinin dışında, gelir getirmeyen işyeri binası, arsa veya araziye sahip olmaları, tek mesken için indirimli (sıfır) bina vergisi oranının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.[724] Özelgelerde de konu, bu yönde görüş belirtilerek izah edilmektedir.[725]

---

721 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 07.04.1999 tarih ve 13209 sayılı **özelge**sine göre: T*.O.B.B. Sigorta ve Emekli Sandığı Vakfının 506 sayılı Kanun'un geçici 20 inci maddesine göre kurulan bir sosyal güvenlik kuruluşu olması nedeniyle adı geçenin bu vakıftan ve babasından dolayı aldığı yetim aylığı dışında başka geliri yok ise Türkiye sınırları itibariyle sahip olduğu tek meskeni için indirimli bina vergisi oranından faydalandırılması gerekir*.

722 İzmir **Defterdarlığı**'nın 15.05.2000 tarih ve 3381 sayılı **özelge**si.

723 İstanbul **Defterdarlığı**'nın B.07.4.DEF.0.34.12.2-EMLK:50-12213 sayılı **özelge**si.

724 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin I/3-(e) bölümü.

725 İstanbul Valiliği **Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü**'nün 21.03.2001/1504 tarih ve 11893 sayılı **özelge**sinde; *emekli olması ve emekli aylığından başka bir geliri olmaması nedeniyle sahibi bulunduğu tek mesken için indirimli Emlak Vergisi oranından yararlanması gerekmekte olup, söz konusu meskeni haricinde gelir getirmeyen hisseli arsası bulunması, sahibi bulunduğu mesken bina için indirimli Emlak Vergisi oranından yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir,* görüşüne yer verilmektedir. Antalya **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 08.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-EML-2010- 2-S.BZH-1 sayılı **özelge**sinde; *tek meskeni olan (emekli) bir mükellefin arsasının gelir getirmeyen bir arsa olması durumunda indirimli bina vergisi oranı (sı-*

1306. Gerek *"hiç bir geliri olmamak"* tanımlamasının, gerek *"tek mesken"* tanımlamasının ifade ettikleri anlam ve madde hükmünün uygulaması bakımından kapsamlarının ne olduğu açıklanmıştır. Bu bağlamda, emekli aylığından başka bir geliri olmayan mükelleflerin de, kirada oturmaları şartıyla tek meskenlerini kiraya vermeleri; kısıtlılık kapsamında bulunan taşınmazları, sahip oldukları gelir getirmeyen işyeri, arsa ve arazileri de meskeni için indirimli bina vergisinden yararlanmalarına, engel teşkil etmeyecektir.[726]

1307. Eş, çocuk ve diğer yakınlara ait taşınmazların, emekliler bakımından indirimli emlak vergisi ödemesine etkisi, *Hiçbir Geliri Olmayanlar İçin Sıfır Oranlı Bina Vergisi* başlığı altında yer alan açıklamalarla aynıdır. Yalnız bu noktada şu hususu belirtmekte fayda bulunmaktadır:

1307.1. Türkiye sınırları içinde tek meskeni olup, kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldığı emekli aylığından başka geliri bulunmayan mükellefin, eşinin özel işyerinin, gelirinin ya da başka taşınmazlarının bulunması, emekli mükellefin, indirimli (sıfır) bina vergisi oranının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Emeklilerin, eşleri adına kayıtlı gayrimenkulü bulunması ve eşinin çalışıyor olması durumunda da indirimli bina vergisi oranından yararlanmaları mümkün bulunmaktadır.[727]

1307.2. Eşlerden her ikisi de kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından emekli aylığı almakta iseler ve her ikisinin de ayrı ayrı bu emekli aylıkları dışında başka gelirleri yoksa eşlerden her ikisinin de gerek birlikte ortak oldukları tek meskenleri için ve gerekse Türkiye sınırları içinde bulunan birer meskenleri için indirimli (sıfır) bina vergisi oranının uygulanması gerekir. Aynı şekilde, eşlerin ikisinin de emekli olması durumunda birisinin üzerine kışlık mesken birisinin üzerine yazlık mesken kayıtlı olan karı kocadan sadece kocanın üzerine kayıtlı kışlık meskeni için indirimli vergi oranı uygulanacaktır. Eş üzerine kayıtlı yazlık ev için indirimli vergi oranının uygulanması mümkün değildir[728].

1307.3. Eşlerden her ikisinin de emekli aylığı alması ve tek bir meskenlerinin olması halinde mesken hisseli ise her iki emeklinin de hisseleri nispetinde, hisseli

---

fır) uygulamasının geçmiş yılları için de yapılması gerekeceği, şayet arsa gelir getirmeyen arsa niteliğinde değil ise bu durumda uygulamanın yapılamayacağı, görüşüne yer verilmektedir.

726 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın, 6323 sayılı **özelge**sinde; *kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşlarının ilgili birimlerinde aktif sigortalı kaydının bulunmaması, hizmet karşılığı elde edilen ücret geliri, ticari, sınai ve mesleki faaliyet geliri, tarımsal faaliyet geliri, menkul ve gayrimenkul geliri, faiz ve temettü geliri veya benzeri türde bir geliri olmaması hallerinde, mükellefin, sahibi bulunduğu 200 m2'yi geçmeyen tek meskeni kiraya verip, kirada oturması şartıyla indirimli vergi oranından (bina) faydalanmasının mümkün olduğu;* görüşüne yer verilmektedir.

727 İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 06.03.2006 tarih ve 721 sayılı **özelge**si.

728 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 04.03.1999 tarih ve 8256 sayılı **özelge**si.

olmayıp emekli olan eşlerden birinin adına kayıtlı olması halinde adına kayıtlı emeklinin indirimli bina vergisi oranından yararlanması gerektiği; eşlerden her ikisinin de emekli aylığı alması ve her ikisinin de tam veya hisseli birer meskenlerinin olması halinde eşlerin ayrı ayrı indirimli bina vergisi oranından yararlanması gerektiği; eşlerden yalnızca birinin emekli olması ve emekli olmayan eşin tek meskene sahip olması halinde kendisine ait hiçbir geliri olmadığını taahhüt etmesi durumunda indirimli bina vergisi oranından yararlanmasının mümkün olduğu söylenebilecektir.[729]

1307.4. Emekli aylığı dışında başka bir geliri olmaması nedeniyle mükellefin kendisine ait mesken için indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanması mümkündür. Ancak sahibi olduğu tek evi kiraya vererek kira geliri elde eden eşinin kirada oturmadığı için indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından faydalanması mümkün bulunmamaktadır.[730]

1308. İndirimli bina vergisi oranının uygulanması için kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından alınan emekli aylığından başka gelirinin bulunmaması şartı gereğince, herhangi bir işte çalışmak suretiyle, emekli aylığı dışında gelir elde edenler de indirimli (sıfır) oran uygulamasından yararlanamayacaklardır. Sosyal güvenlik kurumlarından emekli aylığı alanlar ile bunların dul ve yetimlerinin bu aylıkları dışında başka gelirlerinin bulunması halinde, bunların meskenine indirimli vergi oranı uygulanmayacaktır.

1309. Kanun'un emekli aylığı tanımlaması yasal olarak hak sahibi olunmasını içermekte olduğundan, kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından emekli olmuş ancak henüz emekli aylığı bağlanmamış kişilerin de talepte bulunmaları halinde indirimli bina vergisi oranından yararlanmaları gerekmektedir. Zira bu kişiler için emekli aylığı hukuken kazanılmış bir hak durumundadır. Ayrıca, böyle olmasa bile bu ara dönem için söz konusu kişiler hiçbir geliri olmayan kişiler olarak da indirimli emlak vergisi uygulamasından yararlanma imkanına sahip olabileceklerdir.

4.1.2.3. Gaziler ile Şehit Dul ve Yetimleri İçin Sıfır Oranlı Bina Vergisi

1310. Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen, tek meskeni bulunan (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) gaziler ile şehitlerin dul ve yetimlerinin bina vergisi indiriminden yararlanabilmesi için herhangi bir faaliyeti veya geliri olmama şartı aranılmamaktadır. Bu kişiler, her hal ve takdirde bina vergisi indiriminden yararlanabileceklerdir.

1310.1. 45 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 3'üncü bölümünde

729 İstanbul **Defterdarlığı** Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü'nün B.07.4.DEF.0.34.12.2-EMLK:50-12213 sayılı **özelge**si.

730 Zonguldak **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 23.03.2011 tarih ve 8 sayılı **özelge**si.

bu konuyla ilgili şu hususlara yer verilmiştir: "Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen, tek meskeni bulunan (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) gaziler ile şehitlerin dul ve yetimlerinin bina vergisi indiriminden yararlanabilmesi için herhangi bir faaliyet veya gelir şartı aranılmayacak, bunlar herhal ve takdirde bina vergisi indiriminden yararlanacaklardır."

1310.2. Konuya ilişkin özelgede;[731] "...brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskene sahip gazilerin indirimli emlak vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanmaları için gelir elde etmeme şartı aranmadığından, sahip olunan tek mesken kiraya verilmiş olsa da, bu mesken için indirimli emlak vergisi oranı (sıfır) uygulanması gerekmektedir" görüşüne yer verilmiştir.

4.1.2.4. Özürlüler İçin Sıfır Oranlı Bina Vergisi

1311. Kanun'un 8'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan mezkûr Bakanlar Kurulu Kararı ile, özürlülerin Türkiye sınırları içinde muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılanlar hariç olmak üzere brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskene veya tek meskende hisse sahibi veya intifa hakkı sahibi olmaları halinde, bu meskene ait bina vergisi oranının 2007 ve takip eden yıllar için sıfır oranının uygulanacağı öngörülmüştür.

1311.1. 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde[732] bu konuya ilişkin usul ve esaslara dair açıklamalar yapılmıştır. Bu çerçevede, özürlü mükelleflerin belediyeye, Tebliğ ekinde yer alan "Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip olanlar Dâhil) Özürlülere Ait İndirimli Bina Vergisi Formu"nu ve bu form ekinde yer alan belgeleri vermeleri gerekmektedir. Konuya ilişkin özelgelerde de; *özürlülerin tebliğde yer alan dilekçe ile özürlülere ait bildirim formunu düzenleyerek ilgili belediyeye ibraz etmeleri suretiyle indirimli bina vergisi oranı uygulamasından yararlanmalarının mümkün bulunduğu* belirtilmektedir.[733]

1312. Özürlü kimlik kartı sahibi mükellefler, özürlü kimlik kartlarını belediyede ilgili görevliye ibraz etmek ve form ekine özürlü kimlik kartı fotokopisini eklemek suretiyle indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlandırılacaklardır. Bu durumdaki mükelleflerden ayrıca tam teşekküllü Devlet

---

731 Ankara **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 18.03.2011 tarih ve 155 sayılı **özelge**si.

732 27.07.2011 tarih ve 28007 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

733 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının, 28.07.2010 tarih ve 288 sayılı ve Kayseri **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 14.04.2007 tarih ve 1024 sayılı **özelge**leri gibi. Ancak bu **özelge**lerde, 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin yayımlandığı 27.07.2011 tarihinden önceye ait olduklarından, daha önceki Genel Tebliğlere atıfta bulunularak "özürlü olduğunu belgeleyen tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınacak sağlık kurulu raporunun aslının da bildirim ekinde verilmesi" gerektiği belirtilmektedir. Bu zorunluluğunun 57 No.lu Genel Tebliğ ile kaldırıldığına dikkat etmek gerekir.

hastanesinden alınmış sağlık kurulu raporu istenilmeyecektir.[734]

1313. Özürlü kimlik kartı sahibi olmayan mükelleflerin ise, sağlık kurulu raporunun aslını veya onaylı örneğini belediye görevlisine ibraz etmek ve Tebliğ ekindeki Form ile birlikte raporun fotokopisini eklemek suretiyle indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanmaları mümkün olacaktır.

1314. İndirimli bina vergisi oranı uygulamasından yararlananların, ilk başvurudan sonra özürlü kimlik kartı veya süreklilik arz eden özürler için sağlık kurulu raporu fotokopisini, her yıl yeniden vermesi gerekmeyip, şartların taşınması halinde indirimli bina vergisi oranının uygulanmasına devam edilecektir. Ayrıca, geçerlilik süresi içerisinde ibraz edilen sağlık kurulu raporuna istinaden ilgili belediyece gerekli işlem yapılacak olup yeni tarihli rapor istenilmeyecektir.

1315. Kanun'un 8'inci maddesi 2'nci fıkrasında yer alan düzenlemede, özürlülerin indirimli bina vergisi oranı uygulamasından yararlanabilmeleri için, özürlünün herhangi bir gelirinin bulunmaması ve özür durumunun belli bir oranın üzerinde olması gibi şartlar yer almadığından, indirimli bina vergisi oranı uygulamasında, özürlünün herhangi bir gelirinin bulunup bulunmaması ile özür oranı aranılmayacaktır. Konu ile ilgili bir özelgede,[735] *yüzde 40 oranında özürlü olduğunu ve çalıştığını belirterek sahibi bulunduğu 200 m^2'den küçük mesken için indirimli emlak vergisi uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağı* hususunda Vergi Dairesi Başkanlığının görüşünü soran mükellefe, "Türkiye sınırları içinde, brüt yüzölçümü 200 m^2'yi geçmeyen tek meskeni olması halinde özürlü olduğunu belirtir belgesine istinaden indirimli emlak vergisi uygulamasından yararlanmasının mümkün bulunduğu" yönünde görüş bildirilmiştir.

1316. Gaziler, şehit dul ve yetimlerinde olduğu gibi özürlüler için de, başka bir geliri olmama şartı aranmadığından, sadece özürlü olmak ve 200 m^2'nin altında tek meskeni olmak şartları yeterli görüldüğünden, örneğin bu şartları haiz bir özürlünün çalışıyor olması indirimli emlak vergisi uygulaması için engel değildir.[736]

1317. Tek meskenin 200 m^2'den daha büyük olması, tek meskenden başka bir

---

734 47 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre; özürlülerin indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanabilmeleri için bu durumlarını tam teşekküllü Devlet hastanesinden alınmış olan sağlık kurulu raporu ile belgelendirmeleri gerekmekte iken 57 Seri No.lu Genel Tebliğ ile bu zorunluluk kaldırılmıştır.

735 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın, 28.07.2010 tarih ve 288 sayılı **özelge**si.

736 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 28.07.2010 tarih ve 288 sayılı **özelge**sinde: *Özürlüler, brüt 200 m^2'yi geçmeyen meskeni için indirimli emlak vergisi uygulanmasında, çalışsa dahi yararlanabilecektir,* görüşü yer almaktadır.

taşınmazı bulunması,[737] meskenini kiraya vermesi,[738] eşi, çocukları, ebeveyni veya aile bireylerinin bir ya da birden çok taşınmaza sahip olması gibi durumlarda indirimli bina vergisi uygulaması bu hususla ilgili önceki kısımlarda yer alan açıklamalar çerçevesinde gerçekleşecektir.

4.2. İndirimli Emlak Vergisinde Bildirim ve Hükümleri

1318. Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde yer alan, *belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir* hükmü doğrultusunda Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğleriyle, konuya ilişkin düzenlemeler yapılmış ve dikkat edilmesi gereken hususlarda izahatlarda bulunulmuştur. Bu tebliğlerle ilgili belediyeye bildirimde bulunma ve indirim şartlarını belgelendirme ile ilgili koşullar belirlenmiştir.

4.2.1. İndirimden Yararlanabilmek İçin Bildirimde Bulunmak Şartı

1319. İndirimli vergi uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler, söz konusu şartları taşıdıklarına dair durumlarını ilgili belediyeye bildirmek zorundadırlar. Bu durum, indirimli vergi uygulaması için gereken özel şart olarak nitelendirilebilir. Bakanlık tarafından yayımlanan 38, 44 ve 57 No.lu Genel Tebliğlerde belediyeler tarafından aranılacak belgeler ve mükelleflerin bildirim şekilleri tarif edilmiş, tebliğlerin eklerinde, bildirim formları ve taahhütname örneklerine yer verilmiştir.

1319.1. İndirimli bina vergisi oranının uygulanabilmesi için, belirtilen şartları taşıyan mükelleflerin, Tebliğ ekinde yer alan formlardan durumlarına uygun olanını doldurup imzalayarak ilgili belediyelere vermeleri gerekmektedir.

---

737 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 30.06.2009 tarih ve 62976 sayılı **özelge**sinde; *Bakanlar Kurulu Kararına göre; indirimli (sıfır) bina vergisi uygulamasından yararlanabilmek için, Türkiye sınırları içerisinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskene sahip olunması gerekmekte olup, iki meskene sahip olan özürlülerin bu nedenle, indirimli (sıfır) bina vergisi uygulamasından yararlanması mümkün değildir,* görüşüne yer verilmiştir.

738 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 15.10.2008tarih ve 10803-5283 sayılı **özelge**sinde; *özürlü olup, tek meskeni bulunan ve bu meskenini de kiraya vererek eşine ait evde oturan mükellefin bu meskeni için indirimli (sıfır) bina vergisi oranının uygulanmasına imkân bulunmadığı*, görüşü yer almaktadır.

Bu görüşün, indirim uygulanacak tek meskenin, daimi olarak kullanımda olan bir bina olması şartı muvacehesinde yapılan değerlendirmeye dayandığı anlaşılmakta, başka bir yerde kirada oturmaksızın kendi meskenini kiraya veren özürlünün, tek meskenine sürekli kullanım ihtiyacı duymadığı karinesi esas alındığı görülmektedir. Yoksa, kira geliri nedeniyle indirimden yararlanılmamasına karar verilmesi, özürlüler için başka geliri olmama şartı aranmayacağından mümkün değildir. Zira özürlüler için öngörülen indirimli bina vergisi, Anayasanın sosyal devlet ilkesi gereğince öngörülmüş olan, özürlülerin korunmasına ilişkin bir hükümdür.

Ancak, daha önceki yıllarda bildirim veren ve belirtilen şartları taşıyan mükelleflerin her yıl ayrıca form vermelerine gerek bulunmamaktadır. Daha önceki yıllarda bildirim vermekle birlikte durumları belirtilen şartları taşımayan mükellefler için indirimli bina vergisi uygulaması yapılmayacaktır.

4.2.2. Bildirimde Verilecek Belgeler

1320. Emlak Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde, Kanun'un 33'üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hali dâhil), emlak vergisi bildirimi verilmesinin zorunlu olduğu, bildirimlerin taşınmazın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verileceği; 11 ve 21'inci maddelerinde de vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi gereken hallerde mükelleflerce verilen bildirim üzerine ilgili belediyece verginin tarh ve tahakkuk ettirileceği hüküm altına alınmıştır.

1321. Kanun'da, emlak vergisi mükelleflerine, bu vergiyle ilgili işlemler sırasında emlak vergisi bildirimi dışında herhangi bir belge vereceklerine dair yükümlülük getiren bir hüküm bulunmamaktadır.

1322. Bu nedenle, emlak vergisi mükelleflerinden emlak vergisi bildirimi dışında tapu sureti, kimlik fotokopisi, vergi kimlik numarasını gösteren belge, elektrik ve su abone belgesi, yapı kullanma izin belgesi veya başkaca bir belge talep edilmeyecektir.

1323. Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2'inci fıkrasında belirtilen şartları taşıyan mükelleflerin, Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerine ekli bildirimlerden, durumlarına uygun olanını doldurup ilgili belediyeye vermeleri, söz konusu indirimli bina vergisi oranının uygulanabilmesi için yeterli bulunmaktadır.[739]

1324. Yine, indirimli bina vergisi uygulanacak olan kişilerden istenecek bilgi ve belgelerin neler olduğu da bu tebliğlerde belirlenmiştir. Bu tebliğlere göre; belediyeler, hiçbir geliri olmayan mükelleflerden, Tebliğ ekinde yer alan formlar dışında başka bir belge talep etmeyeceklerdir. İlgili belediyeler tarafından, mükellefler tarafından bildirilen ve taahhütte bulunulan hususların teyidi için mükelleflerden belge istenilmeyecek, gerekli bilgiler ilgili kurum ve kuruluşlardan edinilecektir. Bu bağlamda belediyelerce, mükelleflere ait kimlik bilgileri, İçişleri Bakanlığı Kimlik Paylaşım Sistemi üzerinden, tapu kayıtları ise Tapu ve Kadastro Bilgi Sisteminden alınabilecektir. Ayrıca, mükelleflerin şehit, gazi, dul, yetim ve emekli olduklarına ilişkin bilgilerin Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'ndan elektronik ortamda sağlanması mümkün olabilecektir. Belediyeler, emlak vergisi işlemlerinde başta imar birimleri olmak

739 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 06.04.2003 tarih ve 263 sayılı **özelge**si.

üzere emlak vergisine konu taşınmazlara ilişkin öncelikle kendi kayıtlarında bulunan bilgi ve belgelerden faydalanacaklar ve gerek duymaları halinde bildirimlerin kontrolü amacıyla bildirime konu taşınmazlarda yoklama ve tespit yapacaklardır. [740]

1325. Bu açıklamalar çerçevesinde mükellefler tarafından belediyelere;

1) Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dâhil) Emeklilere, Dul ve Yetimlere Ait Form[741]
2) Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dâhil) Şehitlerin Dul ve Yetimlerine ve Gazilere Ait Form[742]
3) Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dâhil) Özürlülere Ait İndirimli Bina Vergisi Bildirim Formu,[743]
4) Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi[744]

olmak üzere 4 farklı bildirim formu verilebilmektedir. Bu bildirim formlarında yer alan *"Bu meskenimi muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla değil, daimi olarak kullanmaktayım."* ifadeleri, *"Bu mesken muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla değil, daimi olarak kullanılmaktadır."* şeklinde değiştirilmiştir.[745]

1326. Bu formlar, ilk defa mükellef olanlar tarafından verecekleri bina vergisi bildirimi ekinde, önceden mükellef olanların ise bu şartları haiz olduklarında yeni bir bildirim olmaksızın sadece formları belediyeye vermeleri gerekir. Şartları haiz olmayan kişi hakkında indirim uygulanmışsa bu durumun tespiti halinde, düzeltme zamanaşımı süresi göz önünde bulundurularak indirim uygulanan yıllara ait vergi; vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften talep edilecektir[746].

1327. İndirimden yararlanmak için öngörülen bildirim şartının bildirilmesinin yanı sıra, mükelleflerin bu orandan yararlanma ile ilgili şartlardan herhangi birini kaybetmeleri halinde de, bu durumu ilgili belediyeye bildirmeleri gerekmektedir.

4.2.3. Bildirim Öncesi Döneme İlişkin Geriye Dönük İndirim Uygulaması

1328. Madde metninde yer alan ifadeden, bildirimde bulunma şartının, indirimli vergi uygulaması için hak doğurucu bir işlem niteliğinde değil de idarenin

740 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği eki.
741 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği eki.
742 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği eki.
743 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği eki.
744 44 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği eki.
745 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile.
746 44 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

konudan haberdar edilmesine yönelik bilgilendirme niteliği taşıyan bir işlem olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle de, indirim şartlarını taşıyan mükelleflerin geç bildirimde bulunmaları halinde aradan geçen süre içerisinde indirim haklarının kaybolmadığı, indirim şartlarının oluştuğu tarihe kadar geriye dönük uygulama yapılması gerektiği sonucuna varılabilmektedir.

1329. İndirimli emlak vergisi imkânından yararlanabilmek için Kanun'da zamanında bildirimde bulunma şartı öngörülmemiştir. Buna göre, mükelleflerin bu indirimden geriye dönük olarak faydalandırılmaları gerekmektedir.[747] Buna göre, emekli olduğunu geç beyan eden mükellef adına geçmiş dönemlerle ilgili olarak tahakkuk eden emlak vergilerinin mahsuben veya nakden iade edilmesi gerekmektedir. Hiçbir geliri olmadığını geç beyan edenler adına da geçmiş dönemlerle ilgili olarak tahakkuk ve tahsil edilen emlak vergileri içinde benzer bir uygulamanın yapılması gerekir (Gençyürek, 2005). Bu durum indirimden yararlanabilecek diğer kişiler için de geçerlidir.

1330. Bir mükellefin indirimli bina vergisi oranı uygulanmasını sağlayan şartları haiz olduğu tarihten itibaren indirimli bina vergisi oranı uygulanacağı tabiidir. Ancak, Kanun'un 8'inci maddesinde indirimden faydalanabilmek için mükelleflerin zamanında bildirimde bulunması şartı öngörülmediğinden mükelleflerin indirimden geriye dönük olarak faydalandırılmaları düzeltme zamanaşımı süresinde söz konusu olabilecektir.

1330.1. Konuya ilişkin olarak bir özelgede:[748] "... Gerekli şartları taşıyan mükelleflerin söz konusu formu veya emlak vergisi bildirimini süresinde vermemeleri indirimli (sıfır) bina vergisi oranının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Sıfır oranlı bina vergisi indiriminden yararlanma talebinde bulunmamış mükelleflerin, daha sonra indirimli bina vergisi oranından faydalanmak için gerekli formları vermeleri halinde, ilgili yıllarda (sıfır) bina vergisi oranının uygulanması ve mesken binalarına ilişkin vergileri hakkında, düzeltme zamanaşımı süresi göz önünde bulundurulmak suretiyle geçmişe dönük düzeltme yapılması mümkün bulunmaktadır" görüşü beyan edilirken, başka bir özelgede:[749] "Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunan emeklilerin indirimli bina vergisi oranından yararlanabilmeleri için verecekleri bildirim nedeniyle bir süre belirlenmediğinden söz konusu uygulamadan yukarıda yer verilen şartların gerçekleştiği tarihten itibaren düzeltme zamanaşımı süresi göz önünde bulundurulmak suretiyle geçmişe yönelik olarak yararlanılması mümkün bulunmaktadır" görüşü yer almaktadır.

---

747 İstanbul **Defterdarlığı**'nın 21.08.2002 tarih ve 4861 sayılı **özelge**si

748 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 27.07.2008tarih ve 7314/-3424 sayılı **özelge**si.

749 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 11.04.2011 tarih ve 258 sayılı **özelge**si.

1330.2. Benzer konuda ki bir başka özelgede[750] de, "Gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları emekli maaşından ibaret olanların indirimli bina vergisi oranından (sıfır) faydalanmak için 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan "Tek Meskeni Olan (İntifa Hakkına Sahip Olanlar Dahil) Emeklilere, Dul ve Yetimlere Ait Form"u doldurarak ilgili belediyeye vermeleri gerekli bulunmaktadır. Ancak gerekli şartları taşıyan mükelleflerin söz konusu formu veya emlak vergisi bildirimini süresinde vermemeleri indirimli bina vergisi oranının (sıfır) uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu itibarla, emlak vergisi bildirimini vermemiş ve indirimli bina vergisi oranından (sıfır) yararlanma talebinde bulunmamış mükelleflerin, gerekli formları daha sonra vermeleri halinde, indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından zamanaşımı süreleri de dikkate alınmak suretiyle geçmişe dönük olarak faydalanmaları mümkün bulunmaktadır" açıklaması yer almaktadır.

4.2.4. Şartların Kaybedilmesi Halinde Bildirim Mecburiyeti

1331. İndirimli bina vergisi uygulamasından yararlanmakta olan mükellefler, indirim için zorunlu bulunan şartlarının ortadan kalkması halinde (örneğin, ikinci bir taşınmaza sahip olmaları, taşınmazlarının kiraya vermeleri, gelir elde etmeleri gibi) bu durumu mükellefiyetlerinin bulunduğu belediyeye bildirmek zorundadırlar. Bir başka deyişle, indirimli vergi oranından yararlanan mükelleflerin, bu orandan yararlanma ile ilgili şartlardan herhangi birini kaybetmeleri halinde, bu durumu mükellefiyetlerinin bulunduğu belediyeye bildirmeleri gerekmektedir.

1332. İndirimli vergi oranından yararlanma şartlarını taşımadığı halde gerçek dışı beyan, gerçek dışı taahhütte bulunmak ve gerçek dışı belge ibraz etmek suretiyle indirimli vergi oranından yararlanan mükellefler ile durumunda meydana gelen değişikliği bildirmeyen mükelleflerden alınması gereken vergi, cezalı olarak ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.[751]

1333. Konu ile ilgili olarak 44 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemelerin dikkate alınması gereklidir. Buna göre; mükelleflerin, gelir vergisine tabi hizmet karşılığı elde edilen ücret, ticari, sınaî, mesleki ve zirai faaliyet geliri ile menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, faiz

---

750 Kayseri **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 04.04.2011 tarih ve 25 sayılı **özelge**si.

751 38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca. Bu hususa ilişkin olarak, **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 01.03.1999 tarih ve 256 sayılı **özelge**sinde; *Türkiye sınırları içinde tek meskeni olduğunu bildiren ve meskeni için indirimli bina vergisi oranı uygulanan mükelleflerin kendi veya eşleri üzerine daha sonra başka meskenlerinin veya gelirinin bulunduğunun tespiti halinde, eksik tahakkuk ettirilmek suretiyle tahsil edilmeyen bina vergisinin gecikme faizi ile birlikte cezalı olarak tahsil edileceği tabiidir*, ifadesi yer almaktadır.

ve temettü veya benzeri bir türden bir gelir elde etmeleri veya ikinci bir meskene sahip olmaları halinde, bu değişikliği mükellefiyetlerinin bulunduğu belediyeye bildirmeleri zorunludur. İndirimli vergi oranından yararlanma şartlarını taşımadığı halde, gerçek dışı taahhütte bulunmak suretiyle indirimli vergi oranından yararlanan mükellefler ile durumunda meydana gelen değişikliği bildirmeyen mükelleflerden alınması gereken vergi, cezalı olarak ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

1334. Gelirin sürekli olması unsuru göz önüne alındığında, yıllık olarak değişebileceği ve dolayısıyla her yıl için ayrıca değerlendirme yapılacağı açıktır. Bu yüzden, Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskeni olan veya bu meskende intifa hakkına sahip olup hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler ile münhasıran Kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aylık alanların; elde ettikleri ve yıllık tutarı toplamı bina vergisi indiriminden yararlanılan yıldan bir önceki yılda geçerli olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı[752] geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı geliri, söz konusu mükelleflerin indirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanmalarına engel teşkil etmediğinden, indirimli (sıfır) bina vergisi oranı uygulamasından yararlanan bu durumdaki mükellefler hakkında ceza ve gecikme faizinin uygulanmaması, uygulanmış olan ceza ve gecikme faizinin terkin edilmesi ve tahsil edilmiş olanların ise red ve iade edilmesi gerekmektedir.[753]

5. Kısıtlılık ve Kısıtlı Emlak Vergisi Uygulaması

1335. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde, taşınmazların tasarrufunun kısıtlanması halinde kısıtlılık süresince emlak vergisinin onda birinin alınması, onda dokuzunun ise ertelenmesi kurala bağlanmış, yapılan kısıtlamanın süresi, belgelendirilmesi ve kısıtlama koyan kamu organlarının görev ve sorumluluklarının yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür.[754]

1336. 30'uncu maddenin, Kanunla ve diğer mevzuatla yapılan kısıtlamaların neler olduğu, süresi, tevsiki ve kısıtlama koyan kamu organlarının görevleri ve sorumlulukları Maliye Bakanlığınca, Milli Eğitim, İmar ve İskân ve İçişleri Bakanlıklarının mütalaaları alınarak hazırlanacak bir yönetmelikle tanzim olunur hükmü gereğince, Maliye Bakanlığı tarafından Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi ile verilmiş olan bu yetkiye dayanılarak

752 280 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca bu tutar, 01.01.2012 tarihinden itibaren 25.000,00 TL'dir.

753 45 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği

754 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 28.1.1994 tarih ve E:1993/88, K:1994/89 sayılı kararı.

Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa Ve Arazi Hakkında Yönetmelik[755] yayımlanmıştır.

1337. Kanun'un 30'uncu maddesinde "Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunacağı" hükmüne istisna olarak "9 ve 19 uncu madde hükümleri saklı" olduğu hükmü yer almaktadır.

1338. Bu kısımda; kısıtlılık kavramı, kısıtlılık uygulaması, istisnaları, bu hususta Yönetmelik hükümleri, kısıtlılık ile kamulaştırma ilişkisi, kısıtlılıkta bildirim ve kısıtlılığın sona ermesi konuları incelenecektir.

5.1. Emlak Vergisi'nde Kısıtlılık Kavramı

1339. Kısıtlılık, emlak vergisi mükelleflerin vergilendirilebilir taşınmazları üzerinde uygulanacak olan emlak vergisinden bazı sebeplerden dolayı, belli tutarlarda eksiltmeler yapılması anlamına gelmektedir. Mükellefin taşınmazı için emlak vergisi mükellefiyeti ve emlak vergisi değeri oluşmakta; ancak ödeme aşamasında bu verginin belli bir miktarının ödenmesi belli koşulların gerçekleşmesine bağlanmaktadır. Kısıtlılıkta emlak vergisinden daimi ya da geçici muafiyet veya emlak vergisi mükellefiyetinin ortadan kalkması değil; emlak vergisi ödeme yükümlülüğünün belli miktarlarda kaldırılması ya da ertelenmesi söz konusudur.

1340. Kısıtlama; kanunlarla veya diğer kamu düzenini koyan mevzuatla bina, arsa veya araziler üzerinde yeni bina yapılmasının veya mevcut binaların esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasının yasaklanmasıdır. Bu yasaklama, genel olarak yapılaşma ile ilgili tasarrufların kısıtlanması olup alım, satım, kiralama, kullanma, ziraat etme ve benzeri gibi tasarruflar kısıtlanmış değildir. Dolayısıyla taşınmaz üzerinde, alım, satım, kiralama, ekip biçme ve benzeri gibi tasarruflarda bulunuluyor olması kısıtlılık hükümlerinden yararlanılmasına engel değildir.

1341. Emlak Vergisi Kanunu'nun "Ödeme Süresi" başlıklı 30'uncu maddesinde:[756]

"Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur. 9 ve 19 uncu madde hükümleri saklıdır.

Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini takibeden bütçe yılından itibaren emlakin vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir. Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10 u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlâki veya hibe yoluyla ahara devir ve temliki halinde, tahsilat zamanaşımına uğramamış olanları muaccel hale gelir.

---

755 17.11.1986 tarih ve 19284 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

756 17.07.1972 tarih ve 1610 sayılı Kanun'un 20'nci maddesi ile değişmiştir.

(Değişik fıkra: 08/12/1980 - 2350/7 md.) Kanunla ve diğer mevzuatla yapılan kısıtlamaların neler olduğu, süresi, tevsiki ve kısıtlama koyan kamu organlarının görevleri ve sorumlulukları Maliye Bakanlığınca, Milli Eğitim, İmar ve İskan ve İçişleri Bakanlıklarının mütalaaları alınarak hazırlanacak bir yönetmelikle tanzim olunur. (Değişik fıkra: 04/12/1985 - 3239/110 md.) Devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş Emlak Vergisinin ödenmesinden devreden devralan müteselsilen sorumlu tutulurlar. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır. Tapu daireleri devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirir"

hükmü yer almaktadır.

1342. Kısıtlılığa ilişkin temel hüküm bu olmakla birlikte konunun başkaca yasal düzenlemeleri ilgilendiren boyutlarının da bulunması nedeniyle üzerinde ayrıntılı olarak durulması gereklidir.

5.2. Emlak Vergisinde Kısıtlılık Uygulaması

1343. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre; kanunlar veya kamu düzeni koyan diğer mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur. Mükellefin, kanunlar ve kamu düzenine ilişkin mevzuatın emredici hükümleri nedeniyle tam olarak istifade edemediği taşınmazlarının emlak vergilerinin 1/10'unu ödemeleri ve böylece tam olarak tasarruf edemedikleri taşınmazlarından kaynaklanan yükümlülüklerinin hafifletilmesi öngörülmüştür.

1344. Dikkat edilirse maddede, tahsilatın 1/10 oranında yapılacağı belirtilmiş; taşınmazın emlak vergisinin tarhiyat ve tahakkukunda herhangi bir değişikliğe yer verilmemiştir. Bu nedenle taşınmazın emlak vergisi tarhiyatı ve tahakkuku yine normal usullerle ve tam vergi değeri üzerinden kanuni oranlar uygulanarak yapılacaktır. Bilahare, tahsil aşamasında mükellefe tahakkuk eden emlak vergisinin 1/10'u oranında tahsilât yapılacak; 9/10'unun tahsilâtı ise tecil edilecektir. Bir başka ifadeyle tasarrufu kısıtlanan taşınmazlar için normal olarak hesaplanacak olan emlak vergi değeri üzerinden tarhiyat yapılıp, tarh ve tahakkuk edilen verginin 1/10'unun tahsil edilmesi gerekmektedir.[757]

1345. Kısıtlılık, taşınmaz üzerinde tasarrufu kısıtlayan belli bir hukuki statünün devamına bağlı uygulanan bir ödeme kolaylığı olup, kısıtlılık oluşturan halin kaldırılması durumunda, kaldırılma tarihini takip eden yıldan itibaren, tüm

---

757 Örneğin, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 19.06.1986 tarih ve E:1984/2420 K.1986/2212 sayılı kararında; *kısıtlılığın devam ettiği sürece emlak vergisi beyannamesinde gösterilen emlak vergi değeri üzerinden tahakkuk yapılıp, bu tahakkukun 1/10'unun tahsil cihetine gidilmesi gerekeceği,* hükmüne yer verilmiştir.

vergi değeri üzerinden ödeme yapılacaktır. Bu nedenle, emlak vergisi tarhiyatının, 1/10 oranından değil, tam vergi değeri üzerinden yapılması gerekir. Ancak tahsilât aşamasında vergi ödemesi, tam değil belirlenen oranda yapılacak, verginin ödenmeyen kısmı kısıtlık halinin ortadan kalkacağı zamana kadar ertelenecektir.[758]

5.3. Kısıtlılık Uygulamasının İstisnası: Kanun'un 9 ve 19'uncu Maddeleri

1346. İmar planı gereğince kamu hizmetine ayrılan yerlerde kısıtlı emlak vergisi uygulanırken, 30'uncu maddede öngörülen kısıtlılık uygulaması kısıtlılık devam ettiği sürece uygulanmakla birlikte, 9'uncu ve 19'uncu madde hükümlerinin saklı tutulmuş olması gereğince bu maddelerde gösterilen bazı durumlar bakımından kısıtlılık uygulanmaz. Ancak:

1346.1. Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erecektir. Burada sona eren bina vergisi mükellefiyetidir. Taşınmaza ilişkin olarak takip eden bütçe yılından itibaren arsa vergisi mükellefiyeti başlayacaktır. Nitekim bu husus, 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, *binanın yanması, yıkılması dolayısıyla bina vergisi mükellefiyeti bu şekilde sona erecekse de söz konusu binalar arsa vasfını kazandıklarından bunlar için, Kanun'un 19, 23 ve 33'üncü maddeleri gereğince arazi vergisi mükellefiyetinin doğacağı tabiidir,* denilerek açıklığa kavuşturulmuştur. Ancak 19'uncu madde uyarınca, deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların vukua geldiği tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz.[759]

1346.2. Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binaların vergileri, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, bu olayların vukua gel-

---

758 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 28.01.1994 tarih ve E:1993/88 K.1994/89 sayılı kararı; *tasarrufu kısıtlanan arsanın vergisinin onda dokuzunun ertelenmiş sayılacağı, dolayısıyla bu kısma ağır kusur cezası ve gecikme zammı uygulanamayacağı,* yönündedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 08.03.1996 tarih ve E:1994/602 K.1996/77 sayılı kararı; *arsanın vergi yükümlüsü tarafından tasarrufuna olanak kalmadığından emlak vergisinin tamamının tahsil edilmesi yasaya aykırı olduğu, dava dilekçesinde yer alan bir istem hakkında hüküm verilmemesi bozmayı gerektirdiği,* yönündedir.

759 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 11.07.2001 tarih ve 38255 sayılı **özelge**sinde; *17 Ağustos 1999 tarihinde meydana gelen deprem nedeniyle yıkılan, yanan veya tamamen kullanılmaz hale gelen ve bu nedenle arsa vasfını kazanan binalar arsa olarak, orta hasarlı olup takviye ve güçlendirme yapılmak suretiyle kullanılacak binalar ile hafif hasarlı olup geçici bir süre oturulmayan binalar ise bina olarak değerlendirilmektedirler,* açıklamasına yer verilmiştir.

diği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren, bu hallerin devam ettiği sürece alınmayacaktır.[760] Yasaklama devam ettiği sürece bu tür binalardan vergi alınmayacaktır. Bu tür binaların oturulmaya ya da kullanılmaya devam ediliyor olması, yani mükelleflerin yasağa rağmen binaları kullanmaları, bu hükmü değiştirmeyecektir. Zira kanun hükmü binaya ilişkin olup mükellef davranışlarından bağımsızdır. Verginin alınabilmesi yasaklamanın ortadan kalkmasına bağlıdır. Yasağın ortadan kalkması halinde ise, yasağın kalktığı tarihi izleyen taksitten itibaren yeniden bina vergisi ödemesi işlemlerine başlanacaktır.[761]

1346.3. Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisi, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz. Maddede yer alan tasarrufun yasak olması halinin sadece taşınmaz üzerinde bina yapamamak anlamına gelmediğini, kısıtlığın taşınmaz üzerinde hiçbir tasarrufta bulunamamak ol-

---

760 Konuyla ilgili olarak **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 07.04.2000 tarih ve 15904 sayılı **özelge**sinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

26 Seri Nolu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 5 numaralı bölümünde de açıklandığı üzere, 17 Ağustos 1999 tarihinde Marmara Bölgesi ve civarında meydana gelen deprem nedeniyle yıkılan, yanan veya tamamen kullanılmaz hale gelen binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayın meydana geldiği tarihi takip eden taksitten itibaren sona erecektir. Ancak, yıkılan veya tamamen kullanılmaz hale gelen bina arsa vasfını kazanacak ve bu durum, 33 üncü maddeye göre vergi değerini tadil eden sebeplerden olduğundan arsanın bu1unduğu belediyeye arsa vergisi beyannamesi verilmesi gerekecektir. (Mücbir sebeplere ilişkin hükümler saklıdır.) Öte yandan, Emlak Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesine göre deprem sonucu yıkılan, yanan veya tamamen kullanılamaz hale gelen binaların arsalarına ait vergilerin, bu olayların meydana geldiği 1 yılını takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süreyle (2000 ve 2001 yıllarında) ödenmesi söz konusu olmayacaktır. Diğer taraftan, söz konusu bina ağır veya orta hasarlı olması dolayısıyla takviye edilmeksizin ve güçlendirme yapılmaksızın kullanılması sakıncalı binalardan ise bu binayı, kanunların verdiği yetkiye dayanılarak kullanılması yasak edilen binalar kapsamında değerlendirilerek, bu binanın vergisinin de mükellefçe keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya belediyelerce re'sen tespit edilmesi üzerine, bu olayların meydana geldiği tarihten sonra gelen taksitten itibaren, yasaklama halinin devam ettiği sürece alınmaması gerekir. Yukarıda belirtilen özelliklere sahip binanın, daha sonra gerekli takviye ve güçlendirme yapılmak suretiyle kullanılacak duruma gelmesi halinde, bu tarihten itibaren bina vergisinin aranacağı tabiidir. Söz konusu bina 17 Ağustos 1999 tarihinde meydana gelen depremde yıkılmamış ve takviye ve güçlendirme yapılmaksızın kullanılmasında sakınca bulunmayan hafif hasarlı binalardan ise bu bina için emlak (bina) vergisinin ödenmesi gerekir.

***Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 04.12.2000 tarih ve 57018 sayılı **özelge**si de aynı içeriktedir.*

761 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 11.07.2001 tarihli **özelge**sinde bu hususlarla da ilgili olarak açıklamalar mevcuttur.

duğunu belirtmemiz yerinde olacaktır.[762] Tasarrufun yasak olması çeşitli nedenlerden kaynaklanmış olabilir.[763]

---

762 Nitekim bu husus, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 12.03.1987 tarih ve E:1985/1200, K:1987/787 sayılı kararında da vurgulanmaktadır. Mezkûr kararda; *Emlak Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde, kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisinin mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesince bildirilmesi veya vergi dairesince resen tespit edilmesi üzerine yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmayacağı hükmü ile kanun koyucunun, tasarrufu yasak edilen arazi üzerinde yapılacak her türlü tasarrufu kesinlikle yasaklamak istediğini açıkça belli ettiği, oysa maden işletme hakkına sahip davacı kurumun tasarruf hakkını sınırlayan 6309 sayılı Maden Kanunu'nun 115'inci maddesinde "İstimlâk edilen Gayrimenkuller üzerinde maden işletmesiyle alakalı olmayan tasarruflarda bulunmasına mani olmak üzere ..." denmek suretiyle işletme sahibinin maden işletmesiyle ilgili her türlü tasarrufu yapma hakkının saklı tutulduğu, bu bakımdan arazilerin üzerinde maden çıkaran ve ürettiği cevheri pazarlama faaliyetleri sınırlanmayan davacı kurumun Emlak Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde yer alan "tasarrufu yasak edilen" taşınmazlara tanınan bağışıklıktan yararlanamayacağı" yolundaki Vergi Mahkemesi kararı onanmıştır.*

763 Nitekim, toprak kaymasına maruz kalan bir taşınmaza ilişkin olarak **Danıştay, 9. Dairesi**'nin 24.04.1979 tarih ve E:1977/4165, K:1979/1299 sayılı kararında: *Tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazi hakkın-daki yönetmelikte, toprak kaymaları nedeniyle üzerinde bina yapımına izin verilmeyen arsanın tasarrufu-nun kısıtlı sayılması sonucu doğuracak bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 1610 sayılı Kanun'la değişik ve «mükellefiyetin başlaması ve bitmesi» başlığını taşıyan 19. maddesinin (b) bendinin 3. fıkrası "Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisi, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, yasaklama tarihini izleyen tarihlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz" hükmünü taşımakta olup itirazlı arsanın tasarrufunun yasak edildiği sonucuna varılarak olaya bu fıkra hükmünün uygulanması gerekir. Toprak kayması nedeniyle itirazlı arsa üzerinde bina yapımına izin verilmediği hususu Vergi Dairesince bilindiği ve yukarıda belirtilen farka hükmü vergi dairesine resen tespit yetkisi verildiğine göre ilgilinin bildirimi olmaksızın dahi tasarrufun yasak edildiği sonucuna varılması gerekmektedir,* ifadelerine yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak; **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 22.03.1999 tarih ve11610 sayılı **özelge**sinde de: *Kısıtlı vergi uygulamasının Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik esaslarına göre yürütüldüğü, yönetmelik hükümlerine göre imar planında jeolojik ve topografik nedenlerle yapılaşma yasağı getirilen arsalar için kısıtlı vergi uygulanması mümkün bulunmadığı* belirtilerek, ancak Emlak Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, *Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisi, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz* hükmü yer aldığından, *bu itibarla, imar planında jeolojik ve topografik nedenlerle yapılaşma yasağı getirilen arsaların vergisinin, yasaklama tarihini izleyen taksitten itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaması gerektiği* görüşü bildirilmiştir. *Dolayısıyla imar planında jeolojik ve topografik nedenlerle yapılaşma yasağı getirilen arsaların vergisinin, yasaklama tarihini izleyen taksitten itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaması* gerekmektedir, görüşü; İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.03.2011 tarih ve 48 sayılı **özelge**sinde de: *1319 sayılı Kanun'un 19'uncu*

5.4. Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik Hükümlerindeki Kısıtlılığın Kapsamı

1347. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 7'nci fıkrasında yer alan; kanunla ve diğer mevzuatla yapılan kısıtlamaların neler olduğu, süresi, tevsiki ve kısıtlama koyan kamu organlarının görevleri ve sorumlulukları, Maliye Bakanlığınca, Milli Eğitim, İmar ve İskan[764] ve İçişleri Bakanlıklarının mütalaaları alınarak hazırlanacak bir yönetmelikle tanzim olunur, hükmü gereğince, bu hususla ilgili olarak Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa Ve Arazi Hakkında Yönetmelik hazırlanmıştır.[765]

1348. Kanunla ve diğer mevzuatla yapılan kısıtlamaların neler olduğu, tasarrufu kısıtlanmış sayılacak bina, arsa ve araziler ve kısıtlamayı koyan kamu organlarının görev ve sorumlulukları bu yönetmelik hükümlerine göre tespit edilir. Nitekim Danıştay kararlarına göre, Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi hükmüne göre bir arazinin, arsanın veya binanın tasarrufunun kısıtlanmış sayılabilmesi için kanunlarda veya kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufun kısıtlılığına dair hükümlerin bulunması yeterli olmayıp; ayrıca bu madde uyarınca hazırlanan yönetmelikte belirlenen kısıtlılık hallerinden birinin kapsamı içerisine de girmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, 30'uncu madde uyarınca da bir taşınmazın tasarrufunun kısıtlı sayılabilmesi için yönetmelikte belirtilen kısıtlılık hallerinden birinin kapsamına girmesi şarttır. Bu hallerden birisinin kapsamına girmeyen taşınmazlar için kısıtlılık hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.[766] Çünkü ka-

---

maddesi uyarınca kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arsadan yasaklama tarihini izleyen taksitten itibaren, bu hallerin devam ettiği sürece emlak vergisi alınmaması ve Bakanlar Kurulu Kararına istinaden jeolojik sakıncalı olduğu belirlenen ve üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen taşınmazlar için yasaklama tarihini izleyen taksitten itibaren, bu hallerin devam ettiği sürece emlak vergisi alınmaması gerekmektedir, görüşü bildirilmiştir.

764 Çevre ve Şehircilik Bakanlığı.

765 17.11.1986 tarih ve 19284 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

766 Yönetmelikte olmayan kısıtlılığın uygulanamayacağına yönelik şu yargı kararları örnek olarak verilebilir: **Danıştay 9. Dairesi**'nin 06.07.1982 tarih ve E:1981/214, K:1982/3939 sayılı kararına göre: B*araj sahasında kalan taşınmazların kısıtlılık kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir*. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 28.4.1977 tarih ve E.1975/2314, K:1977/1567 sayılı kararında: *Bir Vakfın sahip olduğu arsalar üzerine inşaat yapılmasına Vakıflar Genel Müdürlüğünce yükümlü Vakfın özel durumu ile ilgili sebeplerle izin verilmemesinin, yasa ve yönetmeliğin amaçladığı anlamda kısıtlılık sayılmadığı, bu halde yönetmelik kapsamına giren bir kısıtlılık bulunmadığı, bu nedenle vergi dairesince kısıtlı vergilendirme cihetine gidilmemesinin yerinde olduğu,* belirtilmiştir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 24.5.1977 tarih ve E:1976/403, K:1977/1900 sayılı kararında da; *anılan 30'uncu madde metninden de anlaşılacağı gibi, bir arazinin, arsanın veya binanın tasarrufunun kısıtlanmış sayılabilmesi için kanunlarda veya kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufun kısıtlılığına dair hükümlerin bulunması yeterli olmayıp, ayrıca hazırlanan yönetmelikte*

nun koyucunun bazı hususların düzenlenmesini yönetmeliklere bırakması halinde ve bunlara ilişkin yönetmeliklerin yürürlükte bulunduğu sürece bu yönetmeliklerin kapsamı dışında bir hukuki durumun yaratılması mümkün bulunmamaktadır.[767]

1349. Yönetmeliğin 2, 3 ve 4'üncü maddelerinde emlak vergisi uygulaması bakımından kısıtlı sayılacak olan taşınmazlara ilişkin tanımlama ve açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddelerde; umumi hizmetlere ayrılmış olduğu için inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar ile esaslı değişiklik ve ilave yapılmasına izin verilmeyen binalar ve yalnızca geçici inşaat izni verilen yerler ve kısıtlanmış olarak sayılmıştır. Ayrıca, iptal edilmiş olan 4'üncü maddede, taşınmaz kültür ve tabiat varlığı olarak belirlenen arsa ve araziler de kısıtlanmış sayılmıştır. Bu tür durumların kısıtlı olarak kabul edilebilmesi için bu kısıtlamanın imar planı gereğince olması öngörülmüştür.

5.4.1. Kısıtlılığın İmar Planları ve İmar Programları ile İlişkisi

1350. Yönetmeliğin kısıtlılıkla ilgili durumları tarif eden bu maddelerinde; söz konusu durumların özellikle imar planlarında yer alan ve mülkiyet hakkını kısıtlayan durumlar olduğu öngörüldüğünden, yönetmelik maddelerine göre kısıtlı vergileme hallerinin neler olduğuna ilişkin açıklamalara geçmeden önce, imar planları ve imar programı tanımlamalarının neyi ifade ettiği ve imar planları ile mülkiyet hakkının kısıtlanması ilişkisi üzerinde durulması yerinde olacaktır.

1351. 1982 Anayasası'nın 57'inci maddesinde, "Devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözeten bir planlama çerçevesinde, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır, ayrıca toplu konut teşebbüslerini destekler" şeklinde hüküm konularak, planlama anayasal bir zorunluluk haline getirilmiştir. Bu çerçevede, halen yürürlükte bulunan 3194 sayılı İmar Kanunu[768] başta olmak üzere diğer imar mevzuatı yürürlüğe konulmuştur.

1352. İmar planlarının, Anayasa'nın 35'inci maddesinde yer alan, *herkesin mül-*

---

belirtilen kısıtlık hallerinden birinin kapsamı içerisine de girmesi gerektiği, tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazi hakkındaki yönetmeliğin 2 inci maddesinde ise sadece imar ve yol istikamet plânlarında yol, meydan, yeşil saha, park, otopark gibi kamu hizmetlerine veya hal, mezbaha, elektrik santrali, trafo, okul, hastahane, cami, itfaiye binası gibi resmi yapı tesislere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsaların tasarrufu kısıtlanmış sayıldığı, bu sebeple, orman tahdit bölgesinde bulunan araziler hakkında yönetmelikte bir hüküm olmadığından ve bu arazilerin tapularının iptali için orman idaresince dava açılması uyuşmazlık konusu gayrimenkul üzerindeki tasarruf hakkının kısıtlandığının kabulüne neden olmayacağı, ifadelerine yer verilmiştir.

767 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 24.04.1979 tarih ve E:1977/4165, K:1979/1299 sayılı kararı

768 09.05.1985 tarih ve 18749 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kiyet hakkına sahip olduğu ancak bu hakkın kamu yararı söz konusu olduğunda sınırlandırılabileceği kuralı ile ifadesini bulan bireysel mülkiyet hakkının önüne geçen durumları doğurması mümkün olmaktadır. Zira, plan kararları ile gerek bireylerin gerekse kamu tüzel kişilerinin mülkiyetlerinde bulunan taşınmazlar, bireysel kullanımlarından çıkarılarak kamu amacına tahsis edilebilmekte ve bu suretle mülkiyet hakkı ya sınırlanmakta ya da tamamen ortadan kalkabilmektedir.[769]

1352.1. Bu sınırlamaya örnek olarak İmar Kanunu'nun 33'üncü maddesini gösterebiliriz. İmar planında bulunup da beş yıllık imar programına dahil olmayan yerlerde, plana göre kapanması gereken yol ve çıkmaz sokak üzerinde bulunan veya parselasyon yapılmadan yapı izni verilmeyen veya 13'üncü madde de belirtilen umumi hizmetlere ayrılan parsellerde yönetmelik esaslarına göre yapı yapılması mümkün olanlara on yıl süreyle belediye encümeni veya il encümeni kararıyla "muvakkat inşaat ve tesisata" izin verilir (Artuk, 2010).

1353. İmar Kanunu'nun 10'uncu maddesinde "belediyeler; imar planlarının yürürlüğe girmesinden en geç 3 ay içinde, bu planı tatbik etmek üzere 5 yıllık imar programlarını hazırlarlar. Beş yıllık imar programlarının görüşülmesi sırasında ilgili yatırımcı kamu kuruluşlarının temsilcileri görüşleri esas alınmak üzere Meclis toplantısına katılır. Bu programlar, belediye meclisinde kabul edildikten sonra kesinleşir. Bu program içinde bulunan kamu kuruluşlarına tahsis edilen alanlar, ilgili kamu kuruluşlarına bildirilir. Beş yıllık imar programları sınırları içinde kalan alanlardaki kamu hizmet tesislerine tahsis edilmiş olan yerleri ilgili kamu kuruluşları, bu program süresi içinde kamulaştırırlar. Bu amaçla gerekli ödenek, kamu kuruluşlarının yıllık bütçelerine konulur. İmar programlarında, umumi hizmetlere ayrılan yerler ile özel kanunları gereğince kısıtlama konulan gayrimenkuller kamulaştırılıncaya veya umumi hizmetlerle ilgili projeler gerçekleştirilinceye kadar bu yerlerle ilgili olarak diğer kanunlarla verilen haklar devam eder" hükmü yer almakta olup imar planı, imar programı ve kamulaştırma arasındaki ilişkinin yasal çerçevesi belirlenmiş bulunmaktadır.

5.4.1.1. İmar Planı ve İmar Programı Kavramları

1354. Kısıtlı emlak vergisi uygulaması açısından, imar planı ve imar programı kavramlarına değinmekte fayda vardır.

---

769 Türkiye'nin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Ek 1. Protokol'ün 1. Maddesinde: *Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslar arası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir,* hükmü bulunmaktadır.

1354.1. İmar planı: Plan Yapımına Ait Esaslara Dair Yönetmeliğin[770] 3'ücü maddesinin 11'inci fıkrasında; belde halkının sosyal ve kültürel gereksinimlerini karşılamayı, sağlıklı ve güvenli bir çevre oluşturmayı, yaşam kalitesini artırmayı hedefleyen ve bu amaçla beldenin ekonomik, demografik, sosyal, kültürel, tarihsel, fiziksel, yerleşme ve gelişme eğilimlerini alternatif çözümler oluşturmak suretiyle belirleyen arazi kullanımı, koruma, kısıtlama kararları, örgütleme ve uygulama ilkelerini içeren pafta, rapor ve notlardan oluşan belge olarak tanımlanmıştır. İmar planının, nazım ve uygulama imar planı olmak üzere iki aşamadan oluştuğu da İmar Kanunu'nun 8'inci maddesinin (b) fırkasında ifade edilmiştir. İmar planları icrai niteliği olan genel düzenleyici işlemlerdir.

1354.2. *İmar programı*: Bir kentin ya da kasabanın imar planını uygulayabilmek için, yapılması öngörülen bayındırlık ve kamulaştırma işlerini, gerektirdikleri kaynak, gereç ve görevli sayısını da belirterek, plan süresinden daha kısa dönemlere ayırarak öncelik sırasına koymak olarak tanımlanabilir. İmar Kanunu'nun 10'uncu maddesi gereğince, belediyelerin; imar planlarının yürürlüğe girmesinden itibaren en geç 3 ay içinde, planı uygulamak amacıyla 5 yıllık imar programlarını hazırlama zorunluluğu bulunmaktadır. Yani, imar programları, 5 yıllık süre için hazırlanmaktadır. Kısacası imar programı, İmar Kanunu'na göre belediyelerin, imar planlarının yürürlüğe girmesinden sonra en geç 3 ay içinde bu planı uygulamak üzere hazırlamakla yükümlü oldukları 5 yıllık programdır. İmar programları, belediyelerin imar planlarının gerçekleştirmeyi düşündükleri bölümlerini belli eden ve bölümlerde gerek kamulaştırma ve gerekse yol, meydan, otopark gibi inşaat giderlerini yaklaşık olarak belirten ve bunlara göre dağıtımını gösteren belgelerdir.

1355. İmar planları, belediye ve mücavir alan sınırları içinde; belediye meclislerince aynen veya değiştirilerek onaylandıkları tarih itibariyle yürürlüğe girer, askı sürecinin tamamlanması ile de kesinleşirler.[771] İmar Kanunu'nun 8'inci maddesi göz önüne alındığında, yasal süresi içinde itiraz edilmeyen, yapılan itirazların kabul edilmediği veya süresi içinde dava açılmayan imar planları kesinleşmektedir.

1356. İmar programları ise, yine İmar Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre, belediye meclisinde kabul edildikten sonra kesinleşir.

1357. Kısacası, imar planları, imar programı kabul edilmeden uygulamaya konulamamaktadır. İmar programları bir bakıma imar planlarının uygulamaya konulmasına ilişkin programlamadır.

---

770 02.11.1985 tarih ve 18916 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

771 Plan Yapımına Ait Esaslara Dair Yönetmeliğin 20. maddesi.

5.4.1.2. Kısıtlılığa Esas İmar Planları

1358. İmar planından kastedilen sadece belediye ve mücavir alan sınırları içerisindeki imar planları değildir. Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olmakla beraber kamu idareleri tarafından hazırlanan her ölçekteki imar planı da, örneğin mevzi imar planı, burada kastedilen imar planı kavramı içerisinde değerlendirilmelidir. İmar planı bulunmayan taşınmazlarda ise kısıtlılık uygulaması söz konusu değildir (Şimşek, 2008).

1359. İmara ilişkin planlamalar, farklı mevzuatlarla ve birden çok kurum ve kuruluşun yetki alanında yapılmakta olsa da bu alandaki temel kanun, 3194 sayılı İmar Kanunu'dur. İmar Kanunu ve ilgili yönetmeliklerle imar planları ve plan kademeleri belirlenmiş bulunmaktadır.

1360. Planlar, iki ana kademede tanımlanmıştır: Üst Ölçekli Planlar (Bölge Planı) ve Alt Ölçekli Planlar (İmar Planları).

1361. İmar Kanunu, kentsel alanda kendinden önceki üst düzeydeki bölge planı veya çevre düzeni planına uygun olmak şartıyla kent ölçeğinde planların hazırlanabileceğini öngörmektedir. Kent ölçeğinde planlar: 1) İmar Planı, 2) Revizyon İmar Planı, 3) İlave İmar Planı, 4) Mevzii İmar Planı, olarak belirlenmiştir.[772]

---

772 3194 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde imar planlarına ilişkin şu açıklama yer almaktadır: *İmar Planları; Nazım İmar Planı ve Uygulama İmar Planından meydana gelir. Mevcut ise, bölge planı ve çevre düzeni plan kararlarına uygunluğu sağlanarak, belediye sınırları içinde kalan yerlerin nazım ve uygulama imar planları ilgili belediyelerce yapılır veya yaptırılır. Belediye meclisince onaylanarak yürürlüğe girer. Bu planlar onay tarihinden itibaren belediye başkanlığınca tespit edilen ilan yerlerinde ve ilgili idarelerin internet sayfalarında bir ay süreyle eş zamanlı olarak ilan edilir. Bir aylık ilan süresi içinde planlara itiraz edilebilir. Belediye başkanlığınca belediye meclisine gönderilen itirazlar ve planları belediye meclisi onbeş gün içinde inceleyerek kesin karara bağlar*.

Plan Yapımına Ait Esaslara Dair Yönetmeliğin 3'üncü maddesinde yer alan imar planı tanımlamalarına aşağıda yer verilmiştir;

1) Nazım İmar Planı: (Değişik:2.9.1999/23804 R.G.) Onaylı halihazır haritalar üzerine varsa kadastral durumu işlenmiş olan, varsa bölge ve çevre düzeni planlarına uygun olarak hazırlanan ve arazi parçalarının; genel kullanış biçimlerini, başlıca bölge tiplerini, bölgelerin gelecekteki nüfus yoğunluk-larını, gerektiğinde yapı yoğunluğunu, çeşitli yerleşme alanlarının gelişme yön ve büyüklükleri ile ilkelerini, ulaşım sistemlerini ve problemlerinin çözümü gibi hususları göstermek ve uygulama imar planlarının hazırlanmasına esas olmak üzere 1/2000 veya 1/5000 ölçekte düzenlenen, detaylı bir raporla açıklanan ve raporu ile bir bütün olan plandır.

2) Uygulama İmar Planı: (Değişik:2.9.1999/23804 R.G.) Onaylı halihazır haritalar üzerine varsa kadastral durumu işlenmiş olan ve nazım imar planına uygun olarak hazırlanan ve çeşitli bölgelerin yapı adalarını, bunların yoğunluk ve düzenini, yolları ve uygulama için gerekli imar uygulama programlarına esas olacak uygulama etaplarını ve esaslarını ve diğer bilgileri ayrıntıları ile gösteren ve 1/1000 ölçekte düzenlenen raporuyla bir bütün olan plandır.

1362. İmar Kanunu'nda yer alan bu planlamalardan başka, 3194 sayılı Kanun dışındaki kanunlara göre yapılacak planlar da söz konusudur. Bu planlar: 1) Islah İmar Planı, 2) Turizm Amaçlı Planlar, 3) Koruma Amaçlı İmar Planı, 4) Milli Park Gelişme Planı, 5) Köy Yerleşim Alanlarında Planlama, 6) Özel Çevre Koruma Bölgelerinde Planlama, 7) GAP Projesi Kapsamında Kalan Yerlerde Planlama, 8) Afet Bölgelerinde Planlama, 9) Boğaziçi Alanında Planlama, 10) Özelleştirme Kapsamına Alınan Kuruluşlara Ait Arsa ve Arazilerin Bulunduğu Alanlarda Planlama, 11) Kıyılarda Planlama, 12) Organize Sanayi Bölgelerinde Planlama, 13) Toplu Konut Alanlarında Planlama, olarak sayılabilir.

5.4.1.3. İmar Planının Yargı Kararıyla İptal Edilmesi Halinde Kısıtlılık

1363. İmar planında umumi hizmetlere ayrılmış bulunan taşınmazlardan, imar planının yargı kararı ile iptal edilmesi ve bu iptal üzerine henüz hazırlanmamış olması dolayısıyla, yeni imar planı bulunmaması nedeni ile yapılaşmaya açılamayan taşınmazların kısıtlılık hükümlerinden yararlanıp yararlanmaya-

---

3) Revizyon Planı: (Değişik:17.3.2001/24345 R.G.) Her tür ve ölçekteki planın ihtiyaca cevap vermediği veya uygulamasının mümkün olmadığı veya sorun yarattığı durumlar ile üst ölçek plan kararlarına uygunluğun sağlanması amacıyla planın tamamının veya plan ana kararlarını etkileyecek bir kısmının yenilenmesi sonucu elde edilen plandır.

4) İlave Plan: (Değişik:17.3.2001/24345 R.G.) Yürürlükte bulunan planın ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, mevcut plana bitişik ve mevcut planın genel arazi kullanım kararları ile süreklilik, bütünlük ve uyum sağlayacak biçimde hazırlanan plandır.

5) Mevzii İmar Planı: (Değişik:2.9.1999/23804 R.G.) Mevcut planların yerleşmiş nüfusa yetersiz kalması veya yeni yerleşim alanlarının kullanıma açılması gereğinin ve sınırlarının ilgili idarece belirlenmesi halinde, bu Yönetmeliğin plan yapım kurallarına uyulmak üzere yapımı mümkün olan, yürürlükteki her tür ve ölçekteki plan sınırları dışında, planla bütünleşmeyen konumdaki, sosyal ve teknik altyapı ihtiyaçlarını kendi bünyesinde sağlayan, raporuyla bir bütün olan imar planıdır.

...

10) Çevre Düzeni Planı: (EK:2.9.1999/23804 R.G.; Değişik:17.3.2001/24345 R.G.) Konut, sanayi, tarım, turizm, ulaşım gibi sektörler ile kentsel-kırsal yapı ve gelişme ile doğal ve kültürel değerler arasında koruma-kullanma dengesini sağlayan ve arazi kullanım kararlarını belirleyen yönetsel, mekansal ve işlevsel bütünlük gösteren sınırlar içinde, varsa bölge planı kararlarına uygun olarak yapılan, idareler arası koordinasyon esaslarını belirleyen, 1/25000, 1:50000, 1:100000, veya 1:200000 ölçekte hazırlanan, plan notları ve raporuyla bir bütün olan plandır.

11) İmar Planı: (Ek:17.3.2001/24345 R.G.) Belde halkının sosyal ve kültürel gereksinimlerini karşıla-mayı, sağlıklı ve güvenli bir çevre oluşturmayı, yaşam kalitesini artırmayı hedefleyen ve bu amaçla beldenin ekonomik, demografik, sosyal, kültürel, tarihsel, fiziksel özelliklerine ilişkin araştırmalara ve verilere dayalı olarak hazırlanan, kentsel yerleşme ve gelişme eğilimlerini alternatif çözümler oluşturmak suretiyle belirleyen, arazi kullanımı, koruma, kısıtlama kararları, örgütlenme ve uygulama ilkelerini içeren pafta, rapor ve notlardan oluşan belgedir. İmar planı, nazım imar planı ve uygulama imar planı olmak üzere iki aşamadan oluşur.

cağı yargı kararları çerçevesinde tespit edilebilecektir.

1364. Konuya ilişkin, Danıştay 9. Dairesi'nin bir kararında;[773] "bu taşınmazların kısıtlılık hükümlerinden yararlandırılmalarının mümkün olmadığı" belirtilmekle birlikte, aynı Dairece verilen başka bir kararda[774] ise, "arsanın tabi olduğu 1/5000'lık nazım planı ve 1/1000'lık imar planının Danıştay tarafından iptal edilmesi sonucu imar durumunun verilmemesi halinde taşınmazın kısıtlı olduğunun kabulü ve emlak vergisinin 1/10 oranında ödenmesi gerektiği" ifade edilmiştir.[775] Aynı şekilde Danıştay 9. Dairesi tarafından[776] 1/5000'lik nazım planın ve 1/1000'lik imar planının Danıştay'ca iptal edilmesi nedeniyle imar durumu verilemeyen arsanın kısıtlı olduğunun kabulü gerektiği yönünde karar verilmiştir.

1365. Bu noktada, inşaat ruhsatı iptal edilen binaların kısıtlılık hükümlerinden yaralandırılmasının mümkün olmadığını,[777] zira inşaata ruhsatının iptalinin imar planları nedeniyle değil de ruhsat gereklerine aykırılık gerekçesiyle olduğunu belirtmek de yerinde olacaktır.

5.4.2. Kısıtlılık İle Kamulaştırma İlişkisi

1366. Taşınmazların tasarruflarının kısıtlanmasına ilişkin olarak, gerek Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde yer alan "Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan..." ifadesi ve gerekse yönetmelikteki, "İmar planlarında, resmi yapılara ... ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle ... tasarrufu kısıtlanmış" ve "*kısıtlamayı koyan kamu organları*" ifadeleri, dolayısıyla kısıtlı emlak vergisi uygulaması *kamu hizmetleri için gerekli* bulunan taşınmazlar için öngörülmüştür. Bu

---

773 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 14.01.1997 tarih ve E:1995/3127, K:1997/92 sayılı kararı.

774 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 23.05.2002 tarih ve E:2000/1573, K:2002/2602 sayılı kararı. Bu karar oy birliği ile değil oy çokluğu ile alınmıştır. Karara karşı yazılan muhalefet şerhinde:"*Bir taşınmazın tasarrufu kısıtlanmış sayılabilmesi için imar ve yol istikamet planlarında yönetmeliğin 2. maddesinde belirtilen amaçlar için ayrılmış olmasından ötürü üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmemiş olması gerekir. İptal edilen nazım imar planında kısıtlı sayılacak yerler arasında yer almayan sırf Danıştay'ca iptal edilen imar planının iptal hükümlerine göre yeniden hazırlanıp planın tasdik edilmesine kadar geçici olarak henüz imar durumu belli olmayan bu yere yapılaşma izni verilmemesi kısıtlılık halinin mevcut olduğunu göstermeyeceğinden olaya kısıtlılık hükümlerinin uygulanması gerektiği sonucuna varılamaz,* görüşüne yer verilmiştir.

Ankara **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 20.04.2010 tarih ve 289 sayılı **özelge**sinde ise; *İmar planı bulunmadığı için imar durumu verilmemesi, kısıtlılık uygulanacak bir durum olarak belirlenmediğinden, bu taşınmazlar için kısıtlı emlak vergisi uygulanması mümkün bulunmamaktadır,* denilmektedir.

775 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 20.03.2002 tarih ve E:2000/1456, K:2002/906 sayılı kararı.

776 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 23.05.2002 tarih ve E:2000/1573, K:2002/2602 sayılı kararı.

777 İstanbul **Defterdarlığı**'nın B.07.4.DEF.0.34.12.2-EMLK:50-12183 sayılı **özelge**si.

çerçevede söz konusu taşınmazların imar planları gereğince kamu idarelerinin mülkiyet, hüküm ve tasarrufuna geçirilmesi söz konusu olacaktır.

1367. İmar Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre; belediyeler, imar planlarının yürürlüğe girmesinden en geç 3 ay içinde, bu planı tatbik etmek üzere 5 yıllık imar programlarını hazırlamakla yükümlüdürler. 5 yıllık imar programları sınırları içinde kalan alanlardaki kamu hizmet tesislerine tahsis edilmiş olan yerleri ilgili kamu kuruluşları, bu program süresi içinde kamulaştırırlar.

1368. İmar planları ve sonrasında kesinleşen imar programları ile kamu kuruluşlarına ve kamu hizmetlerine tahsis edilen yerler bu program süresinde kamulaştırılacaklardır. Yani, imar programının kesinleşmesinden sonra uygulanacak olan hukuki işlemin adı kamulaştırma işlemidir. Başka bir deyişle imar düzenini sağlayan planların uygulanması süreci, imar programına bağlı olarak kamulaştırmaların yapılması ile mümkün olabilmektedir.

1369. Zira bir taşınmazın, imar planları ile resmi yapılara veya umumi hizmetlere ayrılmış olması; o taşınmazın kamu yararına mülkiyetinin kısıtlanmış olması, yürütülecek kamu hizmetleri için taşınmazın ayrılmış olması ve nihayetinde taşınmazın bu amaçlar doğrultusunda kullanılabilmesi için belli bir süre sonra kamulaştırılması anlamına gelmektedir.

1370. Bilindiği üzere, kamu hizmeti için gerekli olan taşınmazlar kamu idarelerinin mülkiyetine, hüküm ve tasarrufuna, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'na göre kamulaştırılarak geçirilmektedir.

5.4.2.1. Kamulaştırma Kavramı

1371. Kamulaştırma, kamu yararının zorunlu kıldığı hallerde kamu idarelerince özel mülkiyette bulunan taşınmazlara maliklerinin rızası olup olmadığına bakılmaksızın, bedelinin ödenmek sureti ile el konulmasıdır.[778] Bu nedenle malikin rızası olmaksızın elinden alınacak olan taşınmaza ait giderlerin idare tarafından yüklenilmesi ve taşınmaz sahibine ait gider yükümlülüğünün hafifletilmesi hakkaniyet ilkesine de uygundur.

1372. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi ile kısıtlı sayılan taşınmazların emlak vergisinin 9/10'unun ödemeden istisna tutulması, bu taşınmazların ileriki bir tarihte gerçekleşecek olan kamu yararına mülkiyet değişimi nedeniyle özel mülkiyet hakkının kullanılmasının kısıtlanmış olmasından kaynaklanmaktadır.

1373. Kısıtlı vergileme için öngörülen süre, bir taşınmazın özel mülkiyet hakkına sahip malikinin hüküm ve tasarrufu altında bulunması ve henüz kamu yararına tahsis ve devrinin yapılmamış ve özel mülkiyet malikinin de taşın-

778 Kamulaştırma Kanunu gereğince mülkiyet; malik tescil talebinde bulunursa yapılacak tescille, talepte bulunulmaz ise mahkeme kararının kesinleşmesi ile idareye geçer.

mazı üzerindeki mülkiyet haklarının kısıtlanmış olduğu döneme ilişkindir. Taşınmazın mülkiyetinin kamu yararına el değiştirmesi ile özel malikin taşınmaz üzerindeki mülkiyet hakları da sona ereceğinden kısıtlılık uygulamasına da gerek kalmayacaktır.

1374. İmar programlarında umumi hizmetlere ayrılan yerler ile özel kanunları gereğince kısıtlama konulan gayrimenkuller kamulaştırılıncaya veya umumi hizmetlerle ilgili projeler gerçekleştirilinceye kadar bu yerlerle ilgili olarak diğer kanunlarla verilen haklar devam eder. Ancak bu hakların devam etmesi taşınmazın kısıtlılık halini değiştirmeyeceğinden, kısıtlılık dolayısıyla öngörülen hükümlerin uygulamasını etkilemeyecektir.

1375. Yönetmelikte belirlenen kısıtlılık durumları, taşınmazların imar planları ile imar programları arasındaki durumuna ilişkindir. Nitekim 2'nci maddede, *kısıtlı olarak vergilemenin, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yıl başından itibaren ilgili arsa veya binanın bulunduğu alan imar programının kesinleştiği tarihe kadar; 3'üncü maddesinde ise, imar planında belirlenmiş ancak imar programına alınmamış taşınmazların, tapuya şerh verilmesini takip eden 10 yıllık süre boyunca,* yapılacağı öngörülmektedir.

5.4.2.2. Kamulaştırma Programına Alınan Taşınmazlarda Kısıtlılık

1376. Kısıtlı vergi uygulaması öngörülen taşınmazların, imar planları sınırları içinde yer alan ve kamulaştırılacak olan taşınmazlar olduğu söylenebilir. Kamu hizmeti için gerekli olan taşınmazlar Kamulaştırma Kanunu hükümlerine göre kamulaştırılmaktadır. Kısıtlı vergi uygulaması imar planları gereğince kamulaştırılacak taşınmazlar için söz konusudur. Kamulaştırılacak taşınmazın imar planı sınırları içerisinde bulunup bulunmamasına göre, emlak vergisini ödeyecek mükellef de değişmektedir. Eğer kamulaştırılacak taşınmaz imar planı sınırları içerisinde kalıyor ise ve imar planında kamu hizmeti için ayrılmış ise bu durumda taşınmazın tasarrufu kısıtlanmakta ve kısıtlı emlak vergisi uygulaması söz konusu olmaktadır.

1377. Kamulaştırılacak kapsamda bulunan taşınmazlarla ilgili olarak imar planı gereğince kısıtlama getirilmesinden taşınmazın kamulaştırılarak kamunun hüküm ve tasarrufu altına geçtiği döneme kadar olan süreçteki farklı aşamalar için farklı emlak vergisi uygulaması söz konusu olmaktadır. Taşınmazın, tasarrufunun kısıtlandığı dönemde, emlak vergisinin, kısıtlama devam ettiği sürece 1/10 oranında ödeneceği; imar programına alınan alanlarda kamulaştırma yapılıncaya kadar emlak vergisi ödemesi duracağı; durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında doğacak emlak vergisini kamulaştırmayı yapan idarenin ödeyeceği hususları Danıştay kararlarında

da yer almaktadır.[779]

5.4.2.2.1. İmar Planı Öncesi Dönem

1378. Bir taşınmazın kısıtlı emlak vergisinden yararlanabilmesi için imar planı dahilinde bulunması şarttır. İmar planı kapsamında yer almayan bir taşınmaz, kamulaştırılacak bir taşınmaz olsa bile yönetmelikte öngörülen kısıtlılık hükümlerinden yararlanamayacaktır. Bu tür taşınmazlar Emlak Vergisi Kanunu'nun genel mükellefiyet hükümlerine göre değerlendirilecektir.

5.4.2.2.2. İmar Planı ile İmar Programı Arasındaki Dönem

1379. Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik gereğince emlak vergisinin 9/10 oranında kısıtlı olarak tahsil edileceği dönem imar planı ile imar programı arasındaki bu dönemdir. Bir taşınmazın imar planında, kamulaştırılacak alanlarda yer alan bir taşınmaz olması halinde yönetmelik hükümlerine göre kısıtlılık hükümlerine tabi olacak ve kısıtlı emlak vergisi uygulanması gerekecektir.[780] İmar Kanunu ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca tasarrufu kısıtlanan taşınmazın kısıtlılık hükümlerinden yararlanması ve emlak vergisinin sadece 1/10 oranında tahsil edilmesi gerekir. Eğer mevzuat hükümleri uyarınca malikin taşınmaz üzerindeki tasarruf hakkı kısıtlanmış ise bu takdirde kısıtlılık hükümleri gereğince emlak vergisinin 9/10'u tecil edilecektir. Bu konu, yönetmelik hükümleri bağlamında ayrıca açıklanacaktır.

1380. Kısıtlılığı devam eden taşınmazın kamulaştırılması durumunda; Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesindeki "Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10 u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlâki veya hibe yoluyla ahara devir ve temliki halinde, tahsilât zamanaşımına uğramamış olanları muaccel hale gelir" hükmü nedeni ile emlak vergisinin o tarihe kadar tecil edilmiş bulunan 9/10'luk kısmının taşınmazın eski veya yeni malikinden tahsili gerekir.

---

779 Bu konuda, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.9.1997 tarih ve E:1996/6414, K:1997/2503 sayılı kararı örnek olarak verilebilir.

780 Taşınmazın tapu kütüğüne konulan kamulaştırma şerhi, tek başına taşınmazın kısıtlı olduğunu göstermemektedir. Konuya ilişkin olarak, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 20.01.1989 tarih ve E:1987/3945, K:1989/159 sayılı kararı; *tapu kütüğüne konulan kamulaştırma şerhinin, taşınmazın tasarrufunun kısıtlı olduğunu göstermediği, bu nedenle tahakkuk eden emlak vergisinin ödenmesi gerektiğini belirten vergi dairesi yazısı ile tesis edilen işlemin dava konusu olabileceği* yönündedir. Ayrıca, İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.04.2010 tarih ve 37 sayılı **özelge**sinde bu hususla ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: *Kısıtlı olarak vergileme, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yıl başından itibaren yapılır. Kısıtlama, ilgili arsa veya binanın bulunduğu alan imar programına alınıncaya (imar programının kesinleştiği tarihe) kadar devam eder. Ayrıca, kısıtlılık şartlarını taşıyan gayrimenkuller nedeniyle kısıtlı vergi uygulaması yapılabilmesi için kısıtlılık durumunun tapuya şerh düşülmesine gerek bulunmamaktadır.*

5.4.2.2.3. İmar Programına Alınma ile Kamulaştırma Arasındaki Dönem

1381. İmar programı ile kamulaştırma arasındaki dönemde kısıtlı emlak vergisi uygulamasının değil de emlak vergisinin durdurulmasının söz konusu olacağına dikkat etmek gerekir (Şimşek, 2008). İmar Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre; imar planlarında umumi hizmetlere ayrılmaları nedeniyle tasarrufu kısıtlanan taşınmazların imar programına alınmaları durumunda emlak vergisi ödemesi durdurulmaktadır[781]. Taşınmazın kamulaştırılması halinde durdurma ile kamulaştırma arasındaki dönem için tahakkuk edecek emlak vergisinin İmar Kanunu'nun 13'üncü maddesi gereğince kamulaştırmayı yapan kamu idaresi tarafından ödenmesi gerekir.[782] Tasarrufu kısıtlanan taşınmazlardan imar planı dışında kalan taşınmazların imar programına alınmaları mümkün olmadığından, bu taşınmazlar için emlak vergisinin ödenmesinin durdurulması ve kamulaştırma halinde emlak vergisinin kamulaştırmayı yapan idarece ödenmesi söz konusu değildir.

1382. İmar Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, imar programlarında, umumi hizmetlere ayrılan yerler ile özel kanunları gereğince kısıtlama konulan gayrimenkullerin kamulaştırılıncaya veya umumi hizmetlerle ilgili projeler gerçekleştirilinceye kadar bu yerlerle ilgili olarak diğer kanunlarla verilen hakların devam edeceği belirtilmiştir. Taşınmazın imar planı ile umumi hizmete ayrılması emlak vergisinin durdurulmasının başlangıcı için yeterli değildir. Taşınmazın emlak vergisinin durdurulabilmesi için ayrıca imar programına alınması gerekmektedir. Bu durumda kamulaştırılacak olması nedeniyle kısıtlanmış bulunan taşınmaza ait verginin tecili kamulaştırılmasına veya projenin gerçekleştirilmesine kadar sürer.[783]

---

781 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 29.04.1991 tarih ve E.1990/1739, K:1991/1565 sayılı kararı; *kamulaştırma kararına karşı dava açılması durumunda 3194 sayılı Kanun'un 13/2.maddesi uyarınca emlak vergisi tahsilâtının durmasının yasa hükmü olduğu, kamulaştırmanın iptal edilmesi durumunda, verginin yasal süresinde ödenmediği, ileri sürülerek iptal kararının tebliğine kadar geçen süre için gecikme zammı istenemeyeceği, ancak iptal kararının tebliğinden sonraki süreler için gecikme zammı istenebileceği,* yönündedir.

782 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.10.1991 tarih ve E:1990/1160, K:1991/3088 sayılı kararında; *kamulaştırılan taşınmazın emlak vergisinin, imar programına alındığı tarihten sonraya isabet eden kısmının kamulaştırmayı yapan idarece ödeneceğine,* karar verilmiştir. Bu konuyla ilgili olarak şu hususunda hatırlatılmasında yarar bulunmuktadır: İdarenin emlak vergisinden muaf olup olmaması hususunun bu ödeme ile ilgisi bulunmamaktadır. Nitekim idarenin muafiyeti taşınmazın adına tescilinden sonra gerçekleşecektir, ödeme yapılması gereken dönem tescil öncesine ilişkin dönemdir.

783 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.09.1997 tarih ve E:1996/6414, K:1997/2503 sayılı kararı ile; *3194 sayılı İmar Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, belediyelerin imar planlarının yürürlüğe girmesinden itibaren en geç 3 ay içinde bu planı tatbik etmek üzere 5 yıllık imar programları hazırlaması öngörüldüğü, imar programlarına alınan alanlarda kamulaştırma yapılıncaya kadar emlak vergisi ödemesinin durdurulacağı, kamulaştırma yapılması halinde durdurma tarihi ile*

1383. Belediyelerin İmar Kanunu'nun 10'uncu maddesinde öngörülen 3 ay içinde program yapma zorunluluğuna uymamaları veya imar planı içerisine alınan taşınmazları programa almamaları durumunda emlak vergisi ödemesi hususunda Danıştay 9. Dairesi'nin, "İmar planına alınan ve yasa uyarınca plana alındığı tarihten itibaren en geç üç ay içerisinde imar programına alınması gereken söz konusu taşınmazın, süresinde imar programına alınmamış olması emlak vergisi ödemesinin durmasına engel teşkil etmeyeceği, tahsil edilen dava konusu emlak vergilerinin, Vergi Usul Kanun'unu 118'inci ve devamı maddelerinde hükme bağlanan vergi hataları kapsamı içinde değerlendirilmek suretiyle bir karar verilmesi gerektiği" yönündeki kararı konunun açıklanması bakımından önem taşımaktadır.[784] Bu nedenle, süresinde imar programına alınmama nedeniyle emlak vergisi ödemesi durmayan taşınmaz için de kısıtlı emlak vergisi uygulamasına devam edilecektir.

1384. Kanun gereğince tasarrufu kısıtlanan taşınmazın 5 yıl içinde kamulaştırılması gerekmektedir. Ancak, 5 yıl içinde kamulaştırılmayan taşınmazın bu süre içinde tasarrufu kısıtlı sayılacaktır. Danıştay kararlarında da: "İmar programına dahil olmayan taşınmazlarda kısıtlılık süresinin beş yıl olduğu ve bu sürenin beyannamede kısıtlılık halinin yazılması şartıyla[785] bu yılı

---

kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek emlak vergisinin kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödeneceği belirtilerek tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisinin kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil edileceğine, karar verilmiştir.

784 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 31.05.2007 tarih ve E:2007/1783, K:2007/2143 sayılı kararı ile: *3194 sayılı İmar Kanunu'nun 10. maddesinde; belediyelerin imar planlarının yürürlüğe girmesinden en geç 3 ay içinde bu planı tatbik etmek üzere 5 yıllık imar programlarını hazırlayacaklarının, aynı Kanun'un 13'üncü maddesinde; resmi yapılara, tesislere ve okul, cami yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazar yeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılan alanlarda inşaata ve mevcut bina varsa esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyeceği, ancak imar programına alınıncaya kadar mevcut kullanma şeklinin devam edeceği, imar programına alınan alanlarda kamulaştırma yapılıncaya kadar emlak vergisi ödemesinin durdurulacağı, kamulaştırmanın yapılması halinde durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek olan emlak vergisinin, kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödeneceğinin hükme bağlandığı belirtilerek; imar planına alınmakla birlikte henüz imar programına alınmayan taşınmaz için planda olduğu döneme ilişkin olmak üzere ödenen emlak vergisinin iadesine yönelik düzeltme ve şikâyet başvurusunu, taşınmazların henüz imar programına alınan yerlerden olmadığı* gerekçesiyle reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararı, *imar planına alınan ve plana alındığı tarihten itibaren en geç üç ay içerisinde imar programına alınması gereken taşınmazın, süresinde imar programına alınmamış olması emlak vergisi ödemesinin durmasına engel teşkil etmeyeceğinden ve tahsil edilen dava konusu emlak vergilerinin, Vergi Usul Kanun'unu 118'inci ve devamı maddelerinde hükme bağlanan vergi hataları kapsamı içinde değerlendirilmek suretiyle bir karar verilmesi gerekeceğinden* gerekçesi ile bozulmuştur.

785 Bu konuda bildirimin şart olup olmadığı hususu *kısıtlılıkta Bildirim ve Hükümleri* başlığı altında incelenmektedir.

takip eden bütçe yılından itibaren başlayacağı"[786] ve yine "İmar planında okul sahasında kalması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına müsaade edilmeyen ve yükümlünün yazılı müracaat gününden itibaren 5 yıl içinde kamulaştırılmayan arsanın bu süre içinde tasarrufu kısıtlanmış sayılacağı" hükümleri yer almaktadır.[787]

5.4.2.2.4. Kamulaştırma Sonrası Dönem

1385. Kamulaştırmanın yapılması halinde durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek olan emlak vergisi, kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenir.[788] Yani, imar programına alınması nedeniyle durdurulan emlak vergisi, kamulaştırma tarihine kadar ötelenmiş ve ödeme yükümlülüğü taşınmaz malikinden idareye geçmiş olmaktadır. Kamulaştırma yapılmadan önce plan değişikliği ile kamulaştırmayı gerektirmeyen bir maksada ayrılması halinde ise durdurma tarihinden itibaren geçen sürenin emlak vergisini taşınmaz sahibi öder.

1386. Kamulaştırmada mülkiyetin idareye geçmesi söz konusu olduğundan, taşınmaza ilişkin emlak vergisinin kamu idaresi tarafından ödenmesi; kamulaştırma tarihi sonrasında ise mükellefiyetin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.[789] Konuya ilişkin Danıştay'ın bir kararında, "1996 yılında yapılan kamulaştırma ile taşınmazın mülkiyeti kamulaştırmayı yapan idareye geçtiğinden ve bu durumda kamulaştırılan taşınmaza ait emlak vergisi kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödeneceğinden, yükümlünün kamulaştırmadan sonraki yıl olan 1998 yılı emlak vergisi ödeme mükellefiyeti bulunmayıp, adına ödeme emri düzenlenmesinde ve mahkemece bu ödeme emrinin onanmasında isabet görülmemiştir" açıklaması yer almaktadır.[790]

1387. Ancak, taşınmazın kamulaştırma işlemleri başlatılmış olmasına rağmen, taşınmazın malikleri tarafından kullanılması devam etmekte ise, özellikle vergiye ilişkin fiili durumun esas olduğu hususu da göz önünde tutularak İdarece kamulaştırmaya başlanılan veya taşınmazın zilyetliğinin/mülkiyeti-

---

786 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 13.05.1986 tarih ve E:1985/1683, K:1986/1831 sayılı kararı

787 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 27.10.1977 tarih ve E:1977/191, K:1977/3305 sayılı kararı.

788 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 06.02.1997 tarih ve E:1996/266, K:1997/96 sayılı kararı ile; *kamulaştırılmakla plan amacına tahsis edilmiş olan taşınmazın kamulaştırmadan sonraki dönemlere ilişkin emlak vergisinin eski malikten istenemeyeceğine ve taşınmazın bulunduğu alanın imar programına alınmamış olmasının bu durumu etkilemeyeceğine,* karar verilmiştir.

789 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**'nun 12.01.1996 tarihli ve E:1995/420 K.1996/20 sayılı kararına göre; *imar programına alınan alanlarda emlak vergisi ödemesinin durdurulacak ve kamulaştırma halinde, vergiyi kamulaştırmayı yapan idare ödeyecektir.*

790 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 29.06.2000 tarih ve E:2000/1167, K:2000/2251 sayılı kararı.

nin İdareye geçişine kadar malikin taşınmazdan yaralanıp yararlanamadığının yoklama ile önceden tespit edilmesinde faydalar bulunmaktadır.

1388. Sonuç itibariyle, tasarrufu kısıtlanan taşınmazların kısıtlamanın devam ettiği sürece 9/10'u tecil edilen vergilerinin taşınmazın satılması, kamulaştırılması veya hibe edilmesi halinde tahsilat zamanaşımına uğramamış olanlarının muaccel hale geleceği, ancak imar programına alınan alanlarda kamulaştırma yapılıncaya kadar emlak vergisi ödemesi durdurulan taşınmazların kamulaştırmanın yapılması halinde durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek emlak vergilerinin kamulaştıran idare tarafından ödeneceği, yükümlünün kamulaştırmadan sonraki yıl için emlak vergisi ödeme mükellefiyeti bulunmadığı söylenebilecektir.[791]

1389. Kamulaştırıldıktan sonra idarenin mülkiyetine geçen taşınmaz, bu dönemden sonra kısıtlı emlak vergisi hükümlerine değil, muafiyet hükümlerine tabi olacaktır.[792]

5.4.2.2.5. Kamulaştırma Yapılmaksızın El Konulan Taşınmazların Emlak Vergisi

1390. İmar Kanunu'nun 13'üncü maddesinde emlak vergisi ödemesi durdurulan taşınmazların kamulaştırılması durumunda, durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasındaki emlak vergisinin kamulaştırma yapan idare tarafından ödeneceği belirtilmiş olmakla birlikte kamulaştırmasız el atma ile ilgili olarak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

1391. Kamulaştırmasız el atma, kamu idareleri tarafından usulüne uygun olarak yapılmış bir kamulaştırma işlemi olmaksızın özel mülkiyette bulunan taşınmazlara fiilen el konulması olarak tanımlanabilir. Kamulaştırmasız el atma durumunda taşınmazın gerçek maliki tapuda malik olarak görünse bile fiilen taşınmazı üzerinde tasarruf etme imkanı kalmamaktadır. Kamulaştırmasız el atmanın söz konusu olduğu durumlarda gerçek anlamda bir mülkiyetten ve emlak vergisi mükellefiyetinden söz etmek mümkün olmayacaktır.

Danıştay 9. Dairesi'nin kamulaştırma yapılmaksızın karayolu yapılmak sureti ile el konulan bir taşınmazın malikinin emlak vergisi mükellefiyetini değerlendirdiği 12.03.1991 tarih ve E. 1989/843 K. 1991/796 sayılı kararı kararında: "*Her ne kadar 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde Arazi Vergisi mükellefinin malik olduğu belirtilmiş ve Vergi*

791 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 29.06.2000 tarih ve E:2000/1167, K:2000/2251 sayılı kararı.

792 Bu konuya ilişkin olarak, **Danıştay 9. Dairesi**'nin, 17.1.1980 tarih ve E:1978/2140, K:1980/406 sayılı kararında: *Askeri bölgede olup askeri maksatlar için kullanılan arazinin Hazinenin mülkiyetinde bulunması dolayısıyla emlak vergisinin yükümlüden tahsil edilmemesi gerekir. Yani mülkiyeti kamuya geçen taşınmazlar için kısıtlılık değil muafiyet hükümleri uygulanacaktır*, açıklaması yer almaktadır.

Mahkemesince de ihtilaflı taşınmazın tapuda halen yükümlü üzerine kayıtlı olduğu tespit edilmişse de, olayda söz konusu taşınmaza kamulaştırma yapılmaksızın el konulduğu ve üzerinden Devlet Karayolu geçirildiği anlaşılmış olup, ihtilaflı taşınmazı tapuda yükümlü adına kayıtlı bulunsa bile artık yükümlünün bu taşınmaz üzerinde dilediği gibi tasarruf etme yetkisi ortadan kalkmış olduğundan gerçek anlamda mülkiyetten söz edilmesi mümkün değildir" değerlendirmesi yer almaktadır.[793] Buna göre fiilen kamu idaresince el konulan taşınmazın emlak vergisi için tapu malikine ödeme emri gönderilmesi, Danıştay kararlarınca yasaya aykırı bulunmaktadır. Kamulaştırmasız el atmalarda fiilen el atmanın başladığı tarihten itibaren taşınmaza ilişkin emlak vergisinin kamu idaresi tarafından ödenmesi gerekmektedir.

5.4.3. Yönetmelikte Yer Alan Kısıtlılık Halleri

1392. Kanunlar veya kamu düzeni koyan diğer mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin hangi çerçevede emlak vergisi uygulaması bakımından kısıtlı sayılacağına ilişkin temel tanımlamalar, Yönetmeliğin 2, 3 ve 4'üncü maddelerinde belirlenmiş bulunmaktadır. Kanunlar veya kamu düzeni koyan diğer mevzuatla tasarrufu kısıtlanan taşınmazlara 1/10 oranındaki kısıtlı emlak vergisi uygulanıp uygulanmayacağı, bu yönetmelikteki genel tanımlara uygun olup olmamalarına göre değerlendirilecektir.

1393. Yönetmelikle belirlenen kısıtlılık hallerinde dikkat çeken husus, bir taşınmazın kısıtlanmış sayılabilmesi için imar planlarında yer almış olmasının önkoşul olmasıdır. Kısıtlı emlak vergisi uygulamasından yararlanabilmek için kısıtlı sayılacak taşınmazların neler olduğunun belirlendiği yönetmelikte belirtilen bütün kısıtlılık durumları için imar planında yer alma şartı bulunmaktadır. Danıştay'ın kararları da, kısıtlılık hükümlerinden yararlana-

---

793 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 24.09.1997 tarihli ve E.1996/3371, K:1997/2693 sayılı kararında da: *Taşınmaza belediye tarafından yol geçirmek suretiyle kamulaştırmasız el konulması üzerine açılan tazminat davası sonucu artırılan bedel üzerinden kesilen kusur cezalı emlak vergisinin yerinde olmadığı*, belirtilmiştir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 12.03.1991 tarih ve E:1989/843, K:1991/796 sayılı kararı; *tapuda kayıtlı taşınmazına kamulaştırma yapılmaksızın el konulan yükümlü adına emlak vergisini ödemediği nedeni ile ödeme emri düzenlenemeyeceği* yönündedir. Ayrıca, **İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 3086 sayı ve 27.08.2008 tarihli **özelge**sinde bu hususla ilgili olarak şu açıklama yer almaktadır: *Kamulaştırma yapılmaksızın fiilen el konulan bir gayrimenkulün söz konusu kanun kapsamında kamulaştırıldığından söz etmek mümkün değildir. Kamulaştırmasız el atma halinde de bir bedel olmasına rağmen bu bedel kamulaştırma bedeli olarak kabul edilemez ve 2942 sayılı Kanun'un 39'uncu maddesinin tatbikine dayanak teşkil edemez. Bu nedenle kamulaştırmasız el atılan taşınmaz için asliye hukuk mahkemesi kararı ile belirlenen tazminat bedeli ile Emlak Vergisi tarhına esas olan vergi değeri arasındaki fark üzerinden cezalı Emlak Vergisi tarh edilmesi mümkün değildir.*

bilmek için imar planının bulunması gerektiği yönündedir.[794]

5.4.3.1. İnşaat, Esaslı Değişiklik ve İlaveler Yapılmasına İzin Verilmeyen Arsa ve Binalar

1394. Yönetmeliğin 2'nci maddesi şu şekildedir:

İmar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazar yeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar ile esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binaların tasarrufu kısıtlanmış sayılır.

Bu hallerde kısıtlı olarak vergileme, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yıl başından itibaren yapılır. Kısıtlama, ilgili arsa veya binanın bulunduğu alan imar programına alınıncaya (imar programının kesinleştiği tarihe) kadar devam eder.

Arsanın imar planında kısıtlılığı gerektiren amaçlara tahsis edildiğinin bu yönetmeliğin 5 inci maddesindeki bildirim mecburiyeti hükümlerine göre tespit edilmemiş olması halinde, arsa veya bina sahibi tarafından yazılı müracaatta bulunularak kısıtlamayı koyan idareden alınacak kısıtlılık durumunu gösteren belge verginin tarhına yetkili daireye ibraz edildiğinde kısıtlılık aynı esaslar dâhilinde uygulanır.

1395. Bu hükme göre, kısıtlı verginin, imar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazar yeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar ile esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binalar için uygulanması gerekmektedir.

1396. Buna göre; söz konusu yönetmeliğin 2'nci maddesi uyarınca, imar planlarında, resmi yapılara ve umumi hizmetlere ayrılmış olmaları sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar kısıtlı sayılmaktadır. Yine aynı sebeple esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binaların da tasarrufu kısıtlanmış kabul edilmektedir. Böylece, bu madde ile hem arsalar ve hem de binalar için, kısıtlama sayılan durumlar belirtilmiştir. [795]

---

794 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 14.1.1997 tarih ve E:1995/3127, K:1997/92 sayılı kararında; *İmar planı yargı yoluyla iptal edilen ve imar planı bulunmadığından yapılaşmaya açılmayan taşınmaz kısıtlılık hükümlerinden yararlanamayacağı; Yönetmelik uyarınca, kısıtlılık hükümlerinin uygulanabilmesi için imar planının bulunması şart olduğundan ve olayda da ihtilaflı yerin bulunduğu yer için yapılan imar planı iptal edilip, başka imar planı da bulunmadığından uyuşmazlıkta kısıtlılık hükümlerinin uygulanması mümkün olmadığı*, ifade edilmiştir.

795 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün, 16.02.1999 tarih ve 5197 sayılı **özelge**sinde: *İmar planında park alanında kalan söz konusu iki adet bina için kısıtlı vergi uygulanması, dolayısıyla tahakkuk eden verginin 1/10'unun tahsil edilmesi, 9/10'unun ise tecil edilmesi gerekir,* görüşü yer almaktadır.

1397. Maddede, kısıtlılık kapsamına giren taşınmazlar, tek tek ve sınırlı olarak değil örnekleme yapılarak sayılmıştır. Madde metninde, *"...ve benzeri"* ifadesi kullanılarak madde kapsamına esneklik getirilmiş ve böylece, maddede sayılan hallere benzer durumların da kısıtlılık kapsamına dâhil olması öngörülmüştür. Danıştay tarafından da, maddede yer alan ifade gereğince, sayılan durumların yanı sıra benzer durumlar için de kısıtlılığın söz konusu olduğu yönünde kararlar verilmiştir. [796] Ayrıca, özelgelerde de bu yönde görüş bildirilmektedir.[797]

Ve yine, **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 15.11.2006 tarih ve 88819 sayılı **özelge**sinde şu açıklamaya yer verilmiştir: *Uygulama İmar Planı kapsamında park alanında kalan iki katlı gecekondu binasında imar planında park alanı olarak ayrılması nedeniyle esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmemekte ise, bu bina için kısıtlı vergi uygulanması (emlak vergisinin 1/10 unun tahsil edilmesi, 9/10 unun tecil edilmesi) gerekmektedir*. Ayrıca, İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.03.2011 tarih ve 48 sayılı **özelge**sine göre: *1319 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi gereğince de imar planlarında resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazar yeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsa için kısıtlı vergi uygulanması gerekmektedir.*

796 Örneğin **Danıştay 9. Dairesi**'nin 20.04.1987 tarihli ve E:1985/548, K:1987/1407 sayılı kararında; *6831 sayılı Kanun hükümleri uyarınca orman tahdit hudutları içine alınan taşınmazın adli yargıda açılan dava sonuçlanıncaya kadar orman olarak kabulü ile tasarrufunun kısıtlı sayılacağı*, ifadesine yer verilmiştir. Aynı şekilde **Danıştay 9. Dairesi**'nin 15.09.1987 tarihli ve E:1986/3657, K:1987/2512 sayılı kararına göre: *2565 sayılı Askeri Yasak Bölgeler ve Güvenlik Bölgeleri Kanun'una göre tespit edilen havaalanı çevresinde 400 m'lik koruma bandı içersinde kalması nedeniyle askeri makamların muvafakati olmaksızın inşaat, tamirat ve tadilat yapılmasına izin verilmeyen, sadece Türk vatandaşlarının oturmalarına, meslek ve sanatlarını icra etmelerine ve arazide ziraat yapılmasına izin verilen bina ve arazinin de kısıtlı olarak kabul edilmesi gerekir.* **Danıştay 9. Dairesi**'nin 18.04.2001 tarihli ve E:1999/3836, K:2001/1604 sayılı kararı da aynı yöndedir: *Askeri yasak bölgede bulunan taşınmazın Emlak Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca kısıtlı sayılması gerekir*. Ayrıca, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.1.1997 tarih ve E:1995/1269, K:1997/241 sayılı kararında; *Uyuşmazlığa konu taşınmazların imar planında yeşil alanda kaldığı belirtilen kısmının 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu`nun 30. maddesi uyarınca kısıtlı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir*, açıklamasına yer verilmiştir.

797 **İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 26.04.2006 tarihli ve 2428 sayılı **özelge**sine göre; *imar planında mezarlık yeri olarak ayrılmış bulunan özel mülkiyetteki taşınmazların da kısıtlılık hükümlerinden yararlandırılması gerekir. Kesinleşmiş imar planlarında kısmen kamu hizmeti alanında kalan taşınmaz-ların da kısıtlılık kapsamında değerlendirilmesi gerekir.* İzmir **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 10.05.2010 tarih ve 25 sayılı **özelge**sine göre; *1/1000 ölçekli uygulama imar planında dere mutlak koruma alanında kalan söz konusu taşınmazlardan dere mutlak koruma alanında kalması nedeniyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen parseller bulunması halinde, bu parseller için kısıtlı vergi (verginin 1/10 unun tahsili, 9/10 unun tecili) uygulanması mümkün bulunmaktadır. Ancak, imar planında konut alanında kalan parsellerin tam olarak vergiye tabi tutulması gerekmekte olup bu parsellerin kısıtlı vergilendirilmesi mümkün değildir.*

1398. Maddeye göre; bir taşınmaza kısıtlılık uygulanması için, imar planlarında resmi yapılara veya umumi hizmetlere ayrılmış olması ve bu nedenle inşaat yapılmasına izin verilmiyor olması aranacak olan iki temel kriteri oluşturmaktadır.

1399. İmar planlarında resmi yapılara ve umumi hizmetlere ayrılmış olmayan taşınmazlar için; bu sebeple değil de başka bir sebepten ötürü inşaat izni verilmeyen arsalar ile *esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeye*n binalar için kısıtlılık uygulaması söz konusu olamayacaktır. Nitekim bir özelgede: "İmar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazaryeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar ile esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binaların tasarrufunun kısıtlanmış sayıldığı, bu nedenle parselasyon planı ile sosyal kulüp ve yönetim merkezi ve ısı merkezi olarak ayrılan ve yapılaşma hakkı bulunan taşınmaz için kısıtlı vergi uygulanması mümkün olmadığı"[798] belirtilmiştir. Bu konu ile ilgili bir Danıştay kararı da[799] *mesken olarak özel şekilde kullanılacak nitelikte bina yapımı yasaklanmakla beraber otel, motel, gazino gibi umumun faydalanması olanağı bulunan bina yapımının engellenmediği anlaşıldığından, bu yerlerin 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi hükümlerine göre tasarrufu kısıtlı yerlerden sayılmasına olanak bulunmadığı* yönündedir.

1400. Bir taşınmazın tasarrufu tamamen kısıtlanmış olabileceği gibi kısmen de kısıtlanmış olabilir. Bu durumda kısıtlamaya konu taşınmaz için hesaplanan vergiden sadece kısıtlı kısma isabet eden verginin hesaplanarak bu miktarın 9/10 unun tecil işlemine tâbi tutulması, kalan miktarın ise tahsil edilmesi gerekir. Bu hususta 10 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaların dikkate alınması gereklidir.

1401. Bu madde uygulamasında dikkat edilecek bir başka nokta ise, söz konusu kısıtlı emlak vergisine ilişkin hükmün uygulanacağı dönem, bir taşınmazın imar planı ile imar programı arasındaki dönemdir.

1402. İmar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazar yeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin veril-

---

798 **Gelir İdaresi Başkanlığı**nın 20.06.2007 tarihli ve 55393 sayılı **özelge**si. Ayrıca, **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 21.04.2010 tarih ve 50 sayılı **özelge**sine göre; *Nazım İmar Planında kısmen imar yolu, kısmen düşük yoğunluklu konut alanında kalan taşınmazda (binada), imar yoluna ayrılması nedeniyle esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmemekte ise bu taşınmazın emlak vergisinin sadece imar yoluna ayrılan bölümüne tekabül eden kısmı için kısıtlı vergi uygulanması gerekmektedir.*

799 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 31.03.1987 tarih ve E:1985/1259, K:1987/1049 sayılı kararı.

meyen arsalar ile esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binalar olmaları hasebiyle tasarrufu kısıtlanmış sayılan taşınmazlar için, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yılbaşından itibaren başlayıp ilgili arsa veya binanın bulunduğu alan imar programına alınıncaya (imar programının kesinleştiği tarihe) kadar kısıtlı olarak vergileme yapılacaktır.[800]

5.4.3.2. Yalnızca Geçici İnşaat Yapılmasına İzin Verilen Arsalar

1403. Yönetmeliğin 3'üncü maddesi şu şekildedir:

İmar planlarında bulunup da imar programına dâhil olmaması nedeniyle üzerinde muvakkat inşaat yapılmasına izin verilen ve tapuya bu konuda şerh konulan arsaların da tasarrufu, muvakkat inşaatı şümulü olmamak kaydı ile kısıtlanmış kabul edilir.

Ancak, kısıtlama, imar tatbikatı yapılsın yapılmasın, tapuya verilen şerh tarihinden itibaren on yıldan fazla olamaz.

Bu halde inşa edilen muvakkat binanın vergisi bina değeri üzerinden alınmakla beraber, arsa için kısıtlı vergileme, tapuya verilen şerh tarihini izleyen yılın başından itibaren yapılır ve süre buna göre hesaplanır.

Bu madde hükmüne göre bir taşınmazın kısıtlı sayılabilmesi için, öncelikle imar planında bulunması fakat imar programına alınmamış olması gerekir. Yönetmeliğin bu maddesinde de 2'nci maddesinde olduğu gibi, imar planında, resmi yapılara, tesislere ve umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar söz konusu edilmektedir.[801] Ancak, bu maddede, imar planlarıyla kısıtlanmış taşınmazların imar programına alınmamış olması dolayısıyla mülkiyetin kamuya devri sürecinin belirsiz olması nedeniyle taşınmaz sahibine geçici bir kullanım

---

800 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 07.08.2006 tarih ve 61579 sayılı **özelge**sine göre; *imar planında "Demiryolu Genişleme Sahası" ve "Belediye Hizmet Alanı" olarak ayrıldığı belirtilen arsalar üzerinde bu nedenlerle inşaat yapılmasına izin verilmemekte ise, bu arsalar için imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yılbaşından itibaren kısıtlı emlak vergisi uygulanması, yani tahakkuk eden verginin 1/10 unun tahsil edilmesi, 9/10 unun tecil edilmesi gerekmektedir.*

801 Bu maddede bir bakıma, taşınmazların kısıtlanmışlığına ilişkin özel bir husus belirtilerek kısıtlı emlak vergisine ilişkin tereddüt yaşanabilecek bir duruma dair açıklayıcı bir düzenleme yapılmaktadır. Söz konusu husus, imar planında kısıtlı olarak belirlenmiş olmasına rağmen bir taşınmazın, imar programına alınmamış olması nedeniyle, yani taşınmazın kamuya devrine ilişkin programın belirlenmemiş olmasından ötürü, özel mülkiyet sahibinin mülkiyet hakkını sınırlarına geçici bir kullanım esnekliği getirilmektedir. Getirilen bu esneklik ile özel mülkiyet sahibine geçici inşaat yapmasına müsaade edilmektedir. Bir başka ifadeyle, özel mülkiyet sahibinin taşınmazı üzerindeki kullanımı kısıtlılığı geçici olarak kaldırılmakta ve taşınmazından kısıtlılık haliyle çelişen bir yararlanma imkânı sağlanmaktadır. Bu imkan dolayısıyla taşınmaz üzerindeki kısıtlanmışlığa bağlı olan kısıtlı emlak vergisi ödemesinin söz konusu olup olmayacağı yönünde oluşabilecek bir tereddüt ise yönetmeliğin bu maddesi ile ortadan kaldırılmaktadır.

hakkı sağlanmaktadır. 2'nci maddedeki kısıtlılık hali arsa üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen hallere ilişkin iken, 3'üncü maddedeki kısıtlılık halinde arsa üzerinde geçici olarak inşaat yapılmasına izin verilmiş olan durumları içermektedir.

1404. Kısacası bu madde ile, bir taşınmaza imar programına dahil olmamış olması sebebiyle üzerinde geçici inşaat yapılmasına izin verilmiş olsa bile yine de kısıtlanmış sayılacağı hüküm altına alınmış olmaktadır.

1405. Bu maddede, tapuya geçici inşaat izni verildiğine ilişkin şerh konulmuş olması, kısıtlı emlak vergisi uygulaması için şart koşulmaktadır.

1406. Geçici inşaat ruhsatı verilen taşınmazlardaki kısıtlılık hali sadece taşınmazın kendisine (zeminine) ilişkindir. Taşınmaz üzerinde yapılacak binanın emlak vergisi, kısıtlılık hükümlerine tabi olmaksızın ödenecektir. Bir bakıma bu madde ile arazi (arsa) vergisi için kısıtlılık imkânı tanınmakta, geçici inşaat ruhsatı ile yapılan inşaat için ise bina vergisi kısıtlılığı öngörülmemektedir.

1407. Netice itibariyle, arsa üzerinde yapılacak olan geçici inşaat hariç olmak üzere imar planlarında bulunup da imar programına dahil olmaması nedeniyle üzerinde geçici inşaat yapılmasına izin verilen ve tapu kütüğüne bu konuda şerh konulan arsaların, tasarrufu kısıtlanmış kabul edilir.

5.4.3.3. Kültür veya Tabiat Varlığı Olarak Tescil Olunan Arsa Ve Araziler

1408. Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde; "Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıkları Yüksek Kurulu veya Bölge Kurullarınca; tarihi, sanat ve bölgesel özellikleri veya diğer özellikleri nedeniyle taşınmaz kültür veya tabiat varlığı olarak tescil ve ilan olunan, arkeolojik veya doğal sit alanı, korunma alanı, koruma amaçlı imar planı içinde olması nedeniyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsa ve arazilerin, (ticaret, sanat-zanaat veya mesleki bir faaliyet icrası için yapılan, tesis maksadı dışında bir fonksiyon verilen veya bu amaçla kullanılanlar hariç) tasarrufu kısıtlanmış sayılır. Bu hallerde kısıtlama, adı geçen kurulların kararlarının veya koruma amaçlı imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlar ve kurul kararının veya planın kaldırıldığı yılın sonuna kadar devam eder" hükmü yer almakla birlikte bu madde, Danıştay tarafından iptal edilmiştir.

1409. Madde hükmünden kültür veya tabiat varlığı olarak tescil ve ilan olunan, arkeolojik veya doğal sit alanı, koruma alanı, koruma amaçlı imar planı içinde olması nedeniyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsa ve arazilerin de tasarrufunun kısıtlandığı ve emlak vergisinin kısıtlı olarak ödenmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu hükümlerine göre; tapu kütüğüne "*korunması gerekli kültür varlığıdır*" şerhi konulan taşınmazlar emlak vergisinden daimi olarak muaftır.

Zira, yönetmeliğin 4'üncü maddesi Danıştay'ın kararı ile iptal edilmiştir.[802]

1410. *Yönetmeliğin* 4'üncü maddesi uyarınca, 2863 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinde yer alan taşınmazlar için kısıtlı (1/10 oranında) vergi uygulanmakta iken, Danıştay 9. Daire'sinin 15.11.1988 tarih ve 1987/80 E. 1988/3460 K. sayılı kararının *"2863 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinde belirtilen şartları taşıyan taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının emlak vergisinden muaf tutulmasının zorunlu olduğu, bu taşınmazlar için kısıtlı vergi uygulanamayacağı"* gerekçesiyle söz konusu yönetmeliğin 4'üncü maddesi iptal edilmiş bulunmaktadır.[803]

---

802 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 15.11.1988 tarih ve E:1987/80, K:1988/3460 sayılı kararı şöyledir: *2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun, tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır kaydı konmuş olan ve Yüksek Kurulca tescil edilerek I. veya II. gurup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlığının her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulacağına ilişkin 22.maddesi hükmü, 24.6.1987 gün ve 19497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3386 sayılı Kanun'un 18.maddesiyle yürürlükten kaldırılarak, aynı kanunun 8.maddesiyle değişik 21.maddesinin 3.fıkrası ile, tapu kütüğüne "Korunması gerekli kültür varlığıdır." kaydı konulmuş olan I.ve II. grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma ya sağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır." şeklinde yeniden vazedilmiş, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun Daimi muaflıklar başlığını taşıyan 4. ve 14.maddelerinde taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının bina ve arazi vergilerinden muaf olacaklarına ilişkin bir hükme yer verilmemiş ve aynı kanunun 22.maddesinde de, bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflık ve istisna hükümlerinin bu kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği hükme bağlanmıştır.*

5.5.1988 gün ve 19805 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ***Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu****nun 11.2.1988 gün ve E:1987/3, K:1988/1 saylı kararında, Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan, bina ve arazi vergisiyle ilgili muaflık ve istisna hükümlerinin bu kanuna eklenmek veya bu kanun değiştirilmek suretiyle yapılacağı yolundaki hükümden sonra yürürlüğe giren ve Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nda yer alan muaflık hükmünün özel ve sonraki kanun hükmü olması nedeniyle asıl uygulanacak kural olduğu ve anılan Kurumun bu nedenle Emlak Vergisiyle, Temizleme ve Aydınlatma Harcından muaf tutulması gerektiği belirtilmiştir.*

2863 sayılı Kanun da, yukarda yazılı hükümden sonra yürürlüğe girdiğinden anılan kanunun gerek değişmeden evvelki 22.maddesinde ve gerekse değişiklikten sonraki 21.maddesinde belirtilen taşınmaz kültür ve tabi at varlıklarının Emlak Vergisinden muaf tutulması zorunludur.

Bu durumda yukarıda sözü edilen kanunun 22. ve 21.maddeleriyle her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulan taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarından kısıtlı Emlak Vergisi alınmasını öngören Tasarrufu Kısıtlanan bina arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik'in 4.maddesinin anılan muafiyet maddelerine aykırı olduğu açıktır.

Açıklanan nedenlerle davanın 17.11.1986 gün ve 19284 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik'in 4.maddesine ilişkin kısmının kabulüne ve bu maddenin iptaline, ... karar verildi.

803 Danıştay'ın, 4'üncü maddeyi tamamen iptal eden bu kararından önce, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.11.1987 tarih ve E:1987/79, K:1987/3195 sayılı kararı ile de 4'üncü maddenin, *"ek ve değişikliklerine izin verilmeyen veya ek ve değişikliklerine belirli şartlarla izin verilen binaların"*

1411. Bu nedenle, yasal dayanağı ortadan kalktığı için sit alanlarındaki taşınmazlar için kısıtlı emlak vergisi uygulanması mümkün değildir. Bununla birlikte, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, "Tapu kütüğüne 'korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır' kaydı konulmuş olan ve I'inci ve II'nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince; tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan ve I'inci ve II'nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ve ayrıca arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller emlak vergisinden muaf bulunmaktadır. Bu itibarla, gerek *korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır* kaydı bulunan I'inci ve II'nci grup taşınmaz kültür varlıkları ve gerekse örneğin III'üncü derece arkeolojik sit alanında kalan bir taşınmaz üzerinde kesin yapılanma yasağı bulunduğu yani bu taşınmaza inşaat izni verilmediği sürece, kısıtlı emlak vergisi uygulaması değil, emlak vergisi muafiyeti uygulanması söz konusu olacaktır.

1412. Yönetmeliğin 4'üncü maddesinin iptal edilmiş ve dolayısıyla korunması gereken kültür varlıklarının kısıtlı emlak vergisine değil de emlak vergisinden muafiyet hükümlerine tabi olması nedeniyle bu konu *2863 Sayılı Kanuna Göre Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıklarının Emlak Vergisinden Muafiyeti* başlığı altında incelenmiştir.

5.4.3.4. Maliye Bakanlığınca Kısıtlılığı Kabul Edilen Binalar

1413. Yönetmeliğin 8'inci maddesinde; kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak kamu düzeni koyan mevzuatla satış, devir, kiralama, inşaat, bakım, onarım, tadilat, genişletme ve ilave yapılması gibi işlemlere izin verilmemesi veya belirli şartlarla izin verilmesi suretiyle tasarrufu sınırlandırılan binalardan, ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca kabul edilenler bu hallerin devam ettiği sürece kısıtlılık hükümlerinden yararlandırılacağı hükmü yer almaktadır.

1414. Bu hüküm gereğince Maliye Bakanlığı'nca kısıtlılık hükümlerinden yararlandırılacak olduğu kabul edilen tasarrufu sınırlı binalar için de kısıtlı bina vergisi uygulaması yapılacaktır.

---

ibaresinin iptaline karar verilmiştir.

5.4.3.5. Yönetmelikte Öngörülen Kısıtlılık Süreleri

1415. Yönetmeliğin 2'nci maddesine göre, imar veya yol istikamet planlarında yol, meydan, yeşil saha, park, otopark gibi kamu hizmetlerine veya hal, mezbaha santral, trafo, okul, hastane, cami gibi resmi yapı ve tesislere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar ile esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binaların tasarrufunun kısıtlanmış sayılacağı hallerde, "kısıtlı olarak vergileme, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yılbaşından itibaren yapılır. Kısıtlama, ilgili arsa veya binanın bulunduğu alan imar programına alınıncaya (imar programının kesinleştiği tarihe) kadar devam eder". İmar planı ve imar programının ne oldukları ve hangi tarihler itibariyle kesinleştikleri önceki açıklamalarda yer almaktadır.

1416. Maddede, kısıtlı vergileme süresi belirlenirken imar planının kesinleştiği tarih ile imar programının kesinleştiği tarih arasındaki zaman dilimi esas alınmıştır. Bir başka ifadeyle, bir taşınmazın imar planında resmi yapılara veya umumi hizmetlere ayrılması sebebiyle 1/10 olarak kısıtlı vergilendirme uygulaması, imar planı ile imar programı arasındaki döneme ilişkindir.

1417. İmar planlarının kesinleştiği tarihin esas alınmış olması, taşınmaz mülkiyetinin kısıtlı olmasına ilişkin durumunun, hukuki çerçevede tanınmış resmi bir belge ile hüküm altına alınmasının ancak imar planları ile mümkün olabileceği kuralından kaynaklanmaktadır. Kısıtlı olarak vergilendirme süresinin imar programının kesinleştiği tarihe kadar olan süre olarak belirlenmesi nedeniyle, imar programı sonrasında söz konusu taşınmazların emlak vergisi, kısıtlılık hükümlerine tabi değildir.

1418. Netice itibariyle, kısıtlılık durumunda kısıtlı olarak vergileme, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yılbaşından itibaren yapılır. Kısıtlama, ilgili arsa veya binanın bulunduğu alan imar programına alınıncaya (imar programının kesinleştiği tarihe) kadar devam eder. İmar programının kesinleştiği tarih itibariyle ise imar programına alınan taşınmazlar için emlak vergisi ödemesi durdurulmakta, durdurulan bu döneme ait emlak vergisi ise kamulaştırmanın kesinleşmesi ile kamulaştırmayı yapan idareden tahsil edilmektedir.

1419. Yönetmeliğin 3'üncü maddesinde yer alan, imar planlarında bulunup da imar programına dahil olmaması nedeniyle üzerinde geçici inşaat yapılmasına izin verilen ve tapuya bu konuda şerh konulan arsalarda kısıtlılık süresi ise, imar tatbikatı yapılsın yapılmasın, tapuya verilen şerh tarihinden itibaren 10 yıldan fazla olamaz. Bu durumda kısıtlılık uygulaması, imar planlarının kesinleşmesini müteakip, geçici inşaat izninin tapuya şerh edilmesiyle başlamaktadır. 3'üncü maddeye göre uygulanacak olan emlak vergisi kısıtlılığında, geçici izinle inşa edilen binanın vergisinde kısıtlılık olmayacağı,

inşa edilen geçici binanın vergisinin bina vergisi değeri üzerinden alınacağına dikkat edilmelidir. Zira madde hükmünde tarif edilen kısıtlılık geçici inşaatı kapsamamaktadır. Üzerinde geçici inşaat yapılan arsa için kısıtlı vergileme, tapuya verilen şerh tarihini izleyen yılın başından itibaren yapılır ve 10 yıllık süre buna göre hesaplanır. 10 yıllık kısıtlılık süresi, imar planı ile kısıtlanan taşınmazın henüz imar programına alınmamış olması ve fakat üzerinde geçici de olsa inşaat yapılmasına müsaade edilmesi durumu için öngörülmüştür.

1420. İmar planı öncesinde kısıtlı vergi uygulamasının, ortada herhangi bir kısıtlama olmadığından söz konusu olamayacağı açıktır. İmar programına alınmış bir taşınmaz artık kamulaştırma aşamasına gelmiş bir taşınmazdır. Kamulaştırma aşamasındaki bir taşınmazın üzerinde ise özel mülkiyet sahiplerinin tasarruflarının kısıtlanmış olması değil artık tasarruflarının sona ermesi söz konusu olacaktır. Dolayısıyla, ortada artık özel mülkiyet sahibi mükellefin emlak vergisi mükellefiyetinin kaldırılması gerekecektir.

5.5. Kısıtlılıkta Bildirim ve Hükümleri

1421. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde, taşınmazların tasarrufunun kısıtlanması halinde kısıtlılık süresince emlak vergisinin 1/10 oranında tahsil olunacağı kurala bağlanmış, yapılan kısıtlamanın süresi, belgelendirilmesi ve kısıtlama koyan kamu organlarının görev ve sorumluluklarının ise yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür.

1422. Yasanın tanıdığı yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan *Tasarrufu Kısıtlanan Bina Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmeliğin* 5'inci maddesinde, belediyelere Yönetmeliğin yayımı gününden başlayarak 2 ay içinde tasarrufu kısıtlanan yerlerle ilgili olarak, emlak vergisini tarha yetkili olan daireye bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Bir başka ifadeyle, "Tasarrufu kısıtlanan bina arsa ve arazi hakkındaki yönetmeliğin 5'inci maddesi uyarınca tasarrufu kısıtlanan taşınmazların vergiye tarha yetkili idareye bildirme görevi belediyelere yüklenmiştir".[804]

1423. Bununla birlikte yönetmeliğin 2'nci maddesinde, arsanın imar planında kısıtlılığı gerektiren amaçlara tahsis edildiğinin, bu yönetmeliğin 5'inci maddesindeki bildirim mecburiyeti hükümlerine göre tespit edilmemiş olması halinde, yani belediyelere getirilen bu bildirim zorunluluğuna uyulmayan durumlarda, arsa veya bina sahibi tarafından yazılı müracaatta bulunularak kısıtlamayı koyan idareden alınacak kısıtlılık durumunu gösteren belge verginin tarhına yetkili daireye ibraz edildiğinde kısıtlılığın aynı esaslar dairesinde uygulanacağı; bir başka ifadeyle ilgililerin de kısıtlılık durumunu

804 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 12.5.1998 tarih ve E:1997/2945, K:1998/1879 sayılı kararı.

gösteren belgeyi sunarak kısıtlılık hükümlerinden yararlanacakları kabul edilmiştir.[805]

1424. Yönetmeliğin 2'nci maddenin son fıkrasında yer alan: "Arsanın imar planında kısıtlılığı gerektiren amaçlara tahsis edildiğinin bu yönetmeliğin 5'inci maddesindeki bildirim mecburiyeti hükümlerine göre tespit edilmemiş olması halinde, arsa veya bina sahibi tarafından yazılı müracaatta bulunarak kısıtlamayı koyan idareden alınacak kısıtlılık durumunu gösteren belge verginin tarhına yetkili daireye ibraz edildiğinde kısıtlılık aynı esaslar dâhilinde uygulanır" hükmü uyarınca, taşınmazın kısıtlı olduğunun ilgili belediye tarafından bildirilmemesi durumunda taşınmaz maliki de ilgili idareye başvurarak alınacak kısıtlılık belgesinin vergi tarhına yetkili birime sunabilir.

1425. Bu düzenlemelerden, kısıtlılık hükümlerinden yararlanabilmek için taşınmaz maliklerinin yazılı veya sözlü başvurularının aranmadığı anlaşılmaktadır. Tersine, tasarrufu kısıtlanan taşınmazları vergiyi tarha yetkili idareye bildirme görevi belediyelere yüklenmiştir. Dolayısıyla, gerek bildirme yükümlülüğü ve gerekse vergiyi tarh ve tahsil yetkisi ilgili belediyeye aittir.[806]

1426. Danıştay tarafından, kısıtlılığın, arsa veya bina sahibi tarafından, tasarrufu kısıtlayan idarelerden alınacak belgelerin vergiyi tarha yetkili idareye ibraz edilmesi halinde uygulanacağı yolundaki vergi mahkemesi kararlarında isabet görülmeyerek, tasarrufu kısıtlanan taşınmazlarla ilgili olarak bilgi verme görevinin belediyelere ait olduğu hususu, çeşitli kararları ile de teyit edilmiştir.[807]

---

805 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.04.2010 tarih ve 47 sayılı **özelge**sinde kısıtlılığın geçmişe dönük olarak uygulanabileceği açıklanmıştır. Buna göre; Kısıtlı olduğunun ilgili belediyeye ibrazı halinde, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yılbaşından itibaren kısıtlı vergi uygulanması mümkün bulunmaktadır. Bu durumda geçmişe yönelik kısıtlılık uygulanırken düzeltme zamanaşımı süresi göz önünde bulundurulacaktır.

806 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 28.01.1994 tarih ve 1993/88 E:1994/89, K:sayılı kararı.

807 Örneğin Konuyla ilgili **Danıştay 9. Dairesi**'nin 12.05.1998 tarih ve E:1997/2945, K:1998/1879 sayılı kararı: *Danıştay kararlarında, kısıtlılık hükümlerinden yararlanabilmek için taşınmaz mal maliklerinin yazılı veya sözlü başvuruları aranmayıp tasarrufu kısıtlanan taşınmazları vergiyi tarha yetkili idareye bildirme görevi belediyelere yüklenmiş bulunduğu ve kısıtlılığın, arsa veya bina sahibi tarafından, tasarrufu kısıtlayan idarelerden alınacak belgelerin vergiyi tarha yetkili idareye ibraz edilmesi halinde uygulanacağı yolundaki vergi mahkemesi kararında isabet görülmediği*, açıklamasını; Aynı yönde **Danıştay 9. Dairesi**'nin 12.05.1998 tarih ve E:1997/2945, K:998/1877 sayılı kararı: *Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde, belediyelere Yönetmeliğin yayımı gününden başlayarak iki ay içinde tasarrufu kısıtlanan yerlerle ilgili olarak, emlak vergisini tarha yetkili olan daireye bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere kısıtlılık hükümlerinden yararlanabilmek için taşınmaz mal maliklerinin yazılı veya sözlü başvuruları aranmayıp, tasarrufu kısıtlanan ta-*

1427. Buna göre taşınmazın kısıtlılığının ya ilgili belediye tarafından göz önünde bulundurulması ya da maliki tarafından ilgili idareden alınacak kısıtlılık belgesi ile emlak vergisini tarha yetkili idareye başvurulması gerekmektedir.

1428. Mükellefçe bildirimle veya bir dilekçe ile kısıtlılık isteğinde bulunulması halinde kısıtlılığın başlangıcından başlamak üzere kısıtlılıkla ilgili hükümlerin uygulanması gerekmektedir.[808]

1429. Kısıtlılık durumu, emlak vergisi tarh, tahakkuk ve tahsilât aşamalarının her birinde dikkate alınabilir. Örneğin, Danıştay 9. Dairesi'nin 15.05.1985 tarih ve E:1984/2177, K:1985/793 sayılı kararında; "tarh ve tahakkuk aşamasında sehven dikkate alınamayan kısıtlılık durumu tahsilât aşamasında dikkate alınabilir"[809] açıklaması yer almaktadır.

1430. Yönetmeliğin 5'inci maddesinde belediyelerin, Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıkları Yüksek Kurulu veya Bölge Kurullarının sonradan aldığı kararların kendilerine tebliği tarihinden itibaren iki ay içinde belediye ve varsa mücavir alan sınırları dahilinde bulunan kısıtlı yerlerin kadastro ve imar, pafta, ada ve parsel numaralarını, biliniyorsa sahiplerinin adı ve soyadı ve adresleriyle birlikte emlak vergisini tarha yetkili olan daireye bildirmeye mecbur olduğu belirtilmiştir. Ancak emlak vergisini tarha yetkili olan dairenin de Belediye olması nedeniyle bu maddedeki bildirimin İmar ve Şehircilik Müdürlükleri'nin aynı belediyedeki Mali Hizmetler Müdürlüğü'ne yapılacağını belirtmek ge-

---

şınmazları vergiyi tarha yetkili idareye bildirme görevi belediyelere yüklenmiş bulunmaktadır,* açıklamasını içermektedir. Ayrıca, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**'nun 28.01.1994 tarih ve E:1993/88, K:1994/89 sayılı kararında: *Kısıtlılık hükümlerinden yararlanabilmek için taşınmaz maliklerin yazılı veya sözlü başvurularının aranmadığı anlaşılmaktadır. Tersine, tasarrufu kısıtlanan taşınmazları vergiyi tarha yetkili idareye bildirme görevi belediyelere yüklenmiştir. Olayda, gerek bildirme yükümlülüğü ve gerekse vergiyi tarh ve tahsil yetkisi (...) Belediye Başkanlığına aittir*, açıklamasına yer verilmiştir.

808 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 07.06.1988 tarihli ve E:1987/1532, K:1988/2204 sayılı kararı

809 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 17.09.1985 tarih ve E:1982/8663, K:1985/1135 sayılı kararı da aynı yöndedir: *Kısıtlılık hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı hususu, tahsilât aşamasında incelebilir*. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 15.05.1985 tarih ve E:1984/2177, K:1985/793 sayılı kararı; *kısıtlı olduğu tahsilat aşamasında kanıtlanmış bulunan taşınmazın kısıtlılık hükümlerinden yararlandırılması gerekeceği,* yönündedir. Ayrıca, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 08.04.2008 tarih ve E:2007/1930, K:2008/1817 sayılı kararında da; *davacının taşınmazına ilişkin olarak ileri sürdüğü kısıtlılık iddiasının, ödeme emri aşamasında "borcum yoktur" kapsamında incelenmesi gerektiği* belirtilmiştir. Ve yine, **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 15.11.1991 tarih ve E:1991/25, K:1991/102 sayılı kararı; *imar planı değişikliği ve taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarını koruma yüksek kurulu kararı nedeniyle tasarrufu kısıtlanan taşınmaz için ödenen vergide hata bulunduğu iddiasının, vergi düzeltme istemine konu yapılabileceği ve bu konuda açılan davanın esasının incelenmesi gerektiği* yönündedir.

Böylece kısıtlılık uygulamasının vergilendirmeye ilişkin her aşamada yapılabileceği görülmektedir.

reklidir. Bu yükümlülük 6'ıncı maddede belirtilen kısıtlamaya yönelik değişiklikler ve verilecek ruhsatlar için de yerine getirilecektir.

1431. Taşınmazla ilgili imar düzenlemelerinin belediyeden başka bir kurum tarafından yapılmakta olduğu durumlarda da bu bildirimi bu kurum yerine getirecektir. Örneğin, Boğaziçi Kanunu kapsamındaki taşınmazlarla ilgili olarak Boğaziçi İmar Müdürlüğü tarafından ilgili belediyeye kısıtlı yerler ile ilgili bildirim yapılacaktır.

5.6. Kısıtlılığın Sona Ermesi ve Tecil Edilen Verginin Ödenmesi

1432. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi gereğince, kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini takip eden bütçe yılından itibaren taşınmazın vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir. Çünkü kısıtlılık, taşınmaz üzerindeki tasarrufun kısıtlanmasına bağlı olarak getirilmiş bir düzenlemedir. Kısıtlamanın kaldırılması dolayısıyla kısıtlı vergi uygulamasının sebebinin kalkması söz konusu olacağından artık emlak vergisinin de tam olarak ödenmesi gerekecektir.

1433. Maddeye göre, kısıtlılık uygulanan taşınmazın (bina, arsa veya arazinin) satılması, kamulaştırılması veya bağış yoluyla başkasına devir ve temlik edilmesi durumlarında, kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen emlak vergisinin 9/10'u oranındaki kısmından tahsilat zamanaşımına uğramamış olanlar muaccel hale gelecektir.

1433.1. Kısıtlılık nedeniyle tecil edilen vergi, taşınmazın satış, kamulaştırma ve bağış yoluyla devir ve temliki halinde, ödenecek duruma gelecektir. Öncelikle; ertelenen vergilerden geriye dönük olarak hangi yıllara ait olanlarının ödeme zorunluluğu doğacağı tahsilat zamanaşımı süresi göz önünde bulundurularak belirlenecek, sadece tahsilat zamanaşımına uğramamış olan vergiler için muaccel hale gelme durumu söz konusu olacaktır.

1433.2. Bu tür durumlarda, ilgili mükellefe ihbarname yolu ile bildirimde bulunup 30 günlük süre içerisinde, daha önce tecil edilen ancak ilgili işlemlere bağlı olarak tahsil kabiliyeti kazanan vergi kısmı için ödemede bulunması istenilecektir.

1433.3. Aynı şekilde, söz konusu taşınmazın yeni malikinin de bu vergilerden sorumlu olduğunu, yeni malike de ihbarname gönderileceğini de eklemek gereklidir. Bununla birlikte yeni malik adına mükellefiyet tesis edildikten sonra taşınmazdaki kısıtlılık devam ediyorsa bu dönemden itibaren kısıtlılık uygulaması yeniden yapılacak, yeni malik vergiden muaf ise bu durumda muafiyet uygulanacaktır.

1434. Tecil edilen emlak vergilerinin geçmişe dönük tahsil edilebilmesi için bina, arsa veya arazinin kısıtlı iken satılması, kamulaştırılması veya bağış yoluyla başkasına devir ve temliki söz konusu olmalıdır. Kısıtlılığın başka bir neden-

le kalkmış olması[810] veya taşınmazın malikinin başka nedenlerle değişmiş olması durumunda,[811] geçmişe dönük tecil edilen verginin tahsili söz konusu olamaz.

1435. Tecil edilen vergileri muaccel hale getiren satışı tarafların serbest iradesi ile yapılan devir ve temlikler olarak algılamak gerekir. Tarafların iradesi dışında yapılan devir ve temliklerin, kamulaştırma hariç, bu kapsamda değerlendirilmemesi gerekir. Örneğin, Danıştay 9. Dairesinin 19.11.1996 tarih ve E:1996/3324, K:1996/3678 sayılı kararına göre; *özelleştirme kapsamında bir kamu iktisadi teşebbüsünden bir başka kamu iktisadi teşebbüsüne yapılan devirlerin satış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu devirler, devreden ya da devralan kurumun iradesi dışında yapıldığı için bu tür devirleri satış olarak nitelendirmeye olanak yoktur. Kısıtlı bulunan bir taşınmazın kiraya verilmesi kısıtlılık hükümlerinin uygulanmasına engel değildir.* Konu ile ilgili bir özelgede: "*... belediyece park ve mesire alanı olduğu gerekçe-*

---

810 Nitekim **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.1.1978 tarih ve E:1976/1686, K:1978/138 sayılı kararında: *Dava konusu taşınmazın kısıtlılık durumu devam ederken, Ankara İl İmar Müdürlüğü'nün 10.11.1973 gün ve 5849/73 sayılı yazısı ile 17.03.1973 tarihinden itibaren kısıtlılığın kaldırıldığı bildirilmiştir. Uyuşmazlık konusu gayrimenkul satılmamış ve istimlâk edilmemiş ve de hibe yoluyla ahara devir ve temlik edilmemiş olduğundan kısıtlılık müddeti içerisinde tecil edilen verginin yükümlüden tahsil edilme olanağı bulunmamaktadır,* açıklamasına yer verilmiştir.

811 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.7.2009 tarih ve E.2008/2926 K.2009/3161 sayılı kararında: *Davacı şirketin taşınmazını kayıtlı değeri üzerinden yine kendisinin kurucu ortaklarından olduğu şirkete ayni sermaye olarak koyması işlemi (kısmi bölünme), gerçek bir satış işlemi olarak kabul edilemeyeceğinden, olayda 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde belirtilen kısıtlılık şartlarının ihlal edildiğinden bahisle tecil edilen emlak vergilerinin muaccel hale geldiğinden söz edilemez* denilerek; *Vergi Mahkemesince tecil edilen vergilerin gecikme zammı ile birlikte tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali gerekirken onanmasında isabet görülmediği* belirtilmiştir.

Ancak taşınmazın ayni sermaye olarak konulmasıyla taşınmaz ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan şirkete ait olmakta ve bu durumda tapuda taşınmaza ticaret mahkemesince tayin olunan değer üzerinden devir alan için ve devir eden için satış için söz konusu olan harç kadar harç alınmaktadır. Burada mahkemenin belirlediği taşınmazın değeridir; yoksa hükmen tescil söz konusu değildir. Bu nedenle kısıtlı vergiyi muaccel hale getiren başkasına devir ve temlik işleminin gerçekleştiği ve kararın hatalı olduğu görüşündeyiz.

Ayrıca şirket birleşmesi sonucu devir halindeki tecil olan vergilerle ilgili **Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 19.12.2008 tarih ve 37287 sayılı **özelge**sinde şu açıklamaya yer verilmiştir: *Emlak Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi hükmü gereğince, kısıtlılık uygulanan gayrimenkulün kısıtlama süresince tecil edilen 9/10 oranındaki Emlak Vergisi, gayrimenkulün satılması, istimlaki veya hibe yoluyla başkasına devredilmesi halinde tahsil edilir. Bir taşınmazın birleşme sonucu şirket adına tescil edilmesi de devir niteliğindedir. Bu sebeple kısıtlılık uygulaması devam eden arsanın, şirketiin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. maddesine göre birleşmesi sonucu yarısının devralınması işleminde kısıtlılık süresince tecil edilen vergilerin tahsil edilmesi gerekir.*

siyle tasarrufunun kısıtlandığı belirtilen arsalarınızın üzerinde yeni bir bina inşa edilmesine izin verilmediği sürece kiraya verilme işleminin kısıtlı Emlak Vergisi uygulamasına engel teşkil etmemesi gerekmekte olup kısıtlı Emlak Vergisi uygulamasına devam edileceği"[812] belirtilmiştir. Tasarrufu kısıtlı taşınmazların veraset yoluyla mirasçılarına intikali; taşınmazın satılması, kamulaştırılması veya hibe yoluyla başkalarına devir ve temliki hallerinden sayılamayacağından gayrimenkullerin kısıtlılık durumu nazara alınarak tahakkuk eden 9/10 unun teciline, kısıtlılık hali ortadan kalkıncaya kadar devam edilmesi gerekmektedir (Şimşek, 2008). Ancak bu konuda kanuni mirasçılarla, kanuni olmayan mirasçılar arasında ayrım yapılmalıdır. Taşınmazın miras yoluyla atanmış mirasçılara geçmesi bağış yolu ile mümkün olduğundan bu tür durumlarda tecil edilen vergi muaccel hale gelecektir.

1436. Maddede öngörülen hüküm uyarınca, devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş Emlak Vergisinin ödenmesinden devreden devralan müteselsilen sorumlu tutulurlar[813]. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır. Tapu daireleri devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirir. Böylece, kanunda emlak vergisinin ertelenen kısıtlı bölümüne ilişkin geçmişe dönük ödeme zorunluluğu oluşturulurken aynı

812 İstanbul **Defterdarlığı**nın B.07.4.DEF.0.34.12.2.EMLK:50-12166 sayılı **özelge**si.

813 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 25.09.1997 tarih ve E.1996/5438, K:1997/2746 sayılı kararında: *Devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden ve devralanın müteselsilen sorumlu tutulacağı, devralanın mükellefe rücu hakkının saklı olduğu hükme bağlanmıştır. Anılan madde hükmü ile devir konusu taşınmazın ödenmemiş emlak vergileri müteselsilen sorumlu sıfatıyla devir alandan da istenebileceğinden, 21.3.1994 tarihinde satın alınan ve eski maliki tarafından 1994 yılı emlak vergileri ödenmeyen taşınmazın, uyuşmazlık konusu vergilerinin yukardaki yasa hükmü uyarınca cezalı ve gecikme faizli olarak yükümlü bankadan istenilmesinde kanuna aykırılık bulunmamaktadır;* **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.6.1999 tarih ve E:1998/1898, K:1999/2521 sayılı kararında: *Taşınmazın satılarak mükellefiyetinin değişmesi hali vergi değerini tadil eden sebepler arasındadır. Bu değişikliğe ait emlak vergisi beyannamesinin değişikliğin vuku bulduğu yılın sonuna kadar verilmesi gerekir, bu sürenin sonundaki iki ay içinde de anılan beyannamenin verilmemesi durumunda cezalı vergi tarhiyatı yapılır, ayrıca satılan taşınmazla ilgili geçmiş dönemlere ait ödenmemiş vergilerde alıcıdan müteselsil sorumluluk esasına göre tahsil edilir*, ifadeleri yer almaktadır. Ayrıca, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 01.12.2000 tarih ve E:2000/201, K:2000/426 sayılı kararında: *Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 3239 sayılı Kanun'un 110'uncu maddesiyle değişik 8'inci fıkrasında, devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden ve devralanın müteselsilen sorumlu tutulacakları, devralanın mükellefe rücu hakkının saklı olduğu, kurala bağlanmıştır* açıklamaları yer almaktadır.

Müteselsil sorumluluk konusu, *Emlak Vergisi Mükellefiyeti ve Sorumluluğunda Özel Durumlar* başlığı altında izah edilmştir.

zamanda eski mükellef ile yeni mükellef arasında müteselsil sorumluluk öngörülmektedir. Kısıtlı bir taşınmazın devir ve temlikini üstelenen kişilerin taşınmazın kısıtlı uygulanan emlak vergilerinin, tahsilat zamanaşımına uğramamış yıllara ait olanlarının muacceliyet kazandığını ve ödemesinden kendilerinin de birlikte sorumlu olduklarını bilmeleri gerekmektedir.

1437. Dolayısıyla, tecil edilen bu vergilerin tahsilinin icap etmesi durumunda, 6183 sayılı Kanun'un 37'inci maddesine göre bir aylık ödeme süresi verilmesi, bu süre içerisinde ödeme yapılmaması halinde tahsili söz konusu olan 9/10 oranındaki emlak vergilerinin 6183 sayılı Kanun'un 48'inci ve 51'inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte takip ve tahsil edilmesi gerekmektedir.[814] Bir aylık ödeme süresi içinde ödeme yapılması halinde ise 51'inci maddesine göre faiz ve gecikme zammı tatbik edilmemesi gerekmektedir.[815] Bu bir aylık süre içinde ödeme yapılması halinde gecikme zammı ve faiz uygulanmayacak ancak bu süre geçtikten sonra ise gecikme zammı uygulaması yapılacaktır.

1438. Kısıtlılığın kalkması halinde ise, takip eden bütçe yılından itibaren kısıtlı vergi uygulamasına son verilecek, tam mükellefiyet tesis edilecektir[816]. Bu durumda geçmişe dönük emlak vergisi tahsilatı yapılamayacaktır. Nitekim bu konuya ilişkin bir Danıştay kararında: "İmar planının iptal edilmesi halinde, kısıtlılık ortadan kaldırılmış olur. Ancak, imar planının yürürlükte olduğu tarihler için kısıtlılık söz konusu olduğundan bu döneme ilişkin geriye dönük olarak emlak vergisi talep edilmez. Söz konusu kısıtlı dönem için emlak vergisinin 1/9 olarak ödenmesi gerekir" ifadesi yer almaktadır.[817]

---

814 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 21.11.2006 tarihli ve 5825 sayılı **özelge**si.

815 *Tasarrufu kısıtlanan arsanın vergisinin 9/10'unun ertelenmiş sayılacağı, dolayısıyla bu kısma ağır kusur cezası ve gecikme zammı uygulanamayacağı* hakkında, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 28.01.1994 tarih ve E.1993/88 K.1994/89 sayılı kararı bulunmaktadır. Ayrıca bu hususla ilgili olarak, **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 24.01.1997 tarih ve 2719 sayılı **özelge**sinde de şu açıklamaya yer verilmiştir; *Kısıtlılık nedeniyle tecil edilen verginin tahsili gerektiği takdirde bu vergiye herhangi bir zam veya faiz uygulanacağı yönünde kanunda bir hükme yer verilmediği gibi, muaccel hale gelen emlak vergisinin hangi süre içinde ödeneceği yönünde de bir hükme yer verilmemiştir. Bu konuda tecil edilen vergilerin tahsili sırasında tecil faizi alınmayacağı da 6 No.lu İç Genèlgede açıklanmıştır. Kısıtlamaya konu emlakın satılması, kamulaştırılması veya hibe edilmesi halinde muaccel olan emlak vergisinin ödeme süresi 6183 sayılı Kanun'un 37 inci maddesine göre 1 aydır. Bu süre içerisinde ödeme yapılmaması halinde 6183 sayılı Kanun'un 51 nci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte alacağın takip ve tahsil edilmesi gerekecektir. Öte yandan, tecil edilen 9/10 oranındaki emlak vergisinin bina, arsa ve arazinin satılması, kamulaştırılması veya hibe yoluyla başka şahıslara temliki nedeniyle tahsilinde vergi ziyaı söz konusu olmadığından ceza uygulanması mümkün, değildir.*

816 6 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği

817 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 20.3.2002 tarih ve E:2000/1456, K:2002/906 sayılı kararı.

Dokuzuncu Bölüm

Tebligat

1. Tebligat

1.1. Tebligat Kavramı

1439. Tebliğ ve tebligat, bir duyurma ve belgelendirme işlemidir. Tebliğ'in kelime anlamı, bildirme, duyurma, anlatma, haber vermedir. Yazılı bir emri veya mahkeme yazısını ilgili şahsa teslim etme; muhatabın imzasını alma, bir konu hakkında belgeli bir şekilde muhatabın haberdar olmasını sağlama anlamlarına da gelmektedir. Günlük ifadeyle "adrese teslim edilen posta"yı ifade etmektedir.

1439.1. Tebligat, tebliğ etmek (bildirmek) kelimesinden türemiştir. Tebligat, tebliğ kelimesinin çoğulu olup, Türkçede haberin ilgili kişiye bildirilmesi anlamında kullanılmaktadır(Ruhi, 2011:1).

1440. Hukuki anlamda tebliğ; hukuki bir işlemden, ilgili kişilerin haber almasını sağlamak için, yetkili makamların, kanuni şekilde yazı veya ilan ile yapacakları belgelendirme işlemidir (THL,1991). Tebligat ile belirli hukuki işlemlerin, bunların hukuki sonuçlarından etkilenecek kişilere yetkili makamlar aracılığıyla bildirilmesi ifade edilmektedir. Başka bir deyişle; tebligat, kendilerine hukuki sonuç bağlanmış olan, muhatabı olan kimseleri bir takım hukuki sorumluluklar, yükümlülükler ve yaptırımlar ile karşı karşıya bırakan bildirimlerdir (Erdem, 1992:5). 'Tebliğ' ve 'Tebligat', vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden konuların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir (Gınalı,2011:215).

1441. Vergi hukukunda tebligat konusu son derece önem taşıyan ve üzerinde durulması gereken bir konudur. Emlak vergisi uygulama biçimlerinin belir-

lenmesi bakımından temel kanun olması ve hükümlerinin öncelikle uygulanacak hükümler olması bakımından Vergi Usul Kanunu'ndaki tebliğ tanımı esas alınmalıdır. Kanun'un 21'inci maddesinde Tebliğ; "vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi" olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda yer alan ifadelerden hareketle tebliğ ile ilgili şunlar söylenebilir (Akın,2007:2-3):

- Tebliğin konusunu *vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade* eden hususlar oluşturmaktadır.
- Tebliğin hüküm ifade edebilmesi için *yetkili makamlar tarafından* yapılması gereklidir.
- Tebliğ *yazılı* olmak zorundadır. Şifahi bir tebliğ usulü vergi hukukunda öngörülmemiştir.
- Temel prensip, tebliğin *mükellefe veya ceza sorumlusuna* yapılmasıdır.

1442. Kanun'un 22'nci maddesinde, verginin tahakkuku, tarh edilen verginin tebliği şartına bağlanmış ve tahakkuk işlemi *"...tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir"* şeklinde tanımlanmıştır.

1443. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun tebliğle ilgili hükümleri gereğince, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden bir yazının veya bir belgenin o kimseye önceden belirlenmiş yöntem ve şekillere göre iletilmesi gereklidir. Vergi hukuku alanında tebliğ, yükümlü, sorumlu ya da ilgili hakkında hukuki sonuç doğuracak vergilendirme ile ilgili belge ve yazıların bu kimselere Vergi Usul Kanunu'nun 93'üncü ve diğer maddelerinde belirlenen esaslara uygun olarak iletilmesidir (Karakoç, 2007:262). Vergileme ile ilgili tebliğlerin Vergi Usul Kanunu'nun 93 ila 110'uncu maddeleri arasında belirlenen esaslara göre yapılması gerekmektedir. Bu tebligatlar, bizzat mükellefin ikamet adresi veya işyerinde yapılmalıdır.

1444. Tebligat aşaması vergilendirme sürecinde tarh aşaması ile tahakkuk aşaması arasında yer alan bir süreç ve safhadır. Bu süreç çok önemli olup, tahakkuk fişi dışında[818] vergi ve cezaların doğuşunu, kesinleşmesini ve bunların tahsilini etkileyecek her türlü işlemin tebliğ suretiyle ilgiliye duyurulması zorunludur.

1.2. Tebliğin Önemi

1445. Tebliğ ve tebligat; önemli sonuçlar doğuran hukuki bir süreci ifade etmesi; hukuk sisteminde belirli bir süreye tabi olan işlemlerin süresini başlatan

818 Vergi Usul Kanunu'na göre *Tahakkuk Fişinin* tebliğ edileceği durumlarla ilgili olarak, *Tarh ve Tahakkuk Başlığı altında* açıklamalar yapılmıştır.

bir unsur olması; muhataplara haklarını kullanma imkânı sağlaması, resim makamların işlemlerinin sonuç doğurması için geçerlilik şartı oluşturması bakımından çok önemlidir. Bu nedenle mevzuatta, tebligat konusu ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Bu kadar önemli olması sebebiyle tebligatın, yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak hazırlanmış ve usulüne uygun olarak tebliğ edilmiş olması gerekmektedir (Ruhi,2011,22). Tebligat, muhatap (mükellef) ve idare (belediye)den oluşan vergilendirme sürecinin tarafları için yasal hakların korunması ve zamanaşımı sürelerinin gözetilmesi tahsilât işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi bakımından çok önemli bir usul yöntemidir.[819]

1446. Tebliğin yapıldığı tarih de önemli olup, bu tarihin bilinir ve kayıtlı olması gerekir. Çünkü mükelleflerin yasalarca kendilerine verilen bazı hakları kullanılabilmesi, zamanaşımı sürelerinin işlemeye başlaması, tebliğ edilen evraka ilişkin idari işlemlerin yürütülmesi ve benzeri gibi gerek idarenin ve gerekse muhatapların süreye tabi işlemlerinde, söz konusu sürelerin başlangıç tarihi, tebliğ tarihidir. Süreler, usulüne uygun yapılmış bir tebliğin, tebliğ tarihi esas alınarak tespit edilir. Dolayısıyla mükelleflerin haklarından yararlanabilmeleri, idarelerin yetki ve yükümlüklerini yerine getirebilmeleri için tebliğ tarihine önem verilerek gerekli belgelerin düzenlenip ve kayıtların tutulup ilgili kişilere bildirilmesinde büyük yarar olacaktır.

1447. Tebliğ ile mükellef vergiden veya vergi ile ilgili işlemden haberdar edilmiş olmakta (Aksoy,1996:55) ve işlemler kesinleşmektedir. Geçerli bir tebliğ işlemi üzerine mükellef ya vergi borcunu ödeyecek ya da yargı yoluna başvuracaktır. Vergi tarhiyatı işleminin hukuki sonuçlarını doğurabilmesi için bu işlemden mükellefin haberdar edilmesi gereklidir. Dolayısıyla, vergi idaresince yapılan vergilendirme işleminin hukuki sonuç doğurması için söz konusu bu işlemin muhataba tebliği şarttır.

1448. Bununla birlikte, vergilendirmeye ilişkin bir işlemin hukuksal sonuçlarını doğurabilmesi için sadece mükellefe tebliği yeterli olmayıp, anılan tebliğ işleminin aynı zamanda mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi de gereklidir. Diğer bir anlatımla, hiçbir vergisel işlem usulüne aykırı şekilde yapılmış bir tebligata dayanamaz (Akın,2007:5). Birçok uygulamada olduğu gibi tebliğ hükümlerinde de yasa koyucu, hem mükelleflerin haklarında yapılan işlemlerden haberdar olabilmesi bakımından hem de vergi idaresinin tahakkuk-tahsilât işlemlerinin sıhhati bakımından sıkı düzenlemeler getirmiş, izlenecek yöntemleri tek tek düzenlemiş, bunları sistematik şekilde kanun hükmü olarak sıralamıştır (Suçiçek,2011).

---

819 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 13.02.2007 tarih ve E:2005/872, K:2007/329 kararı; *davacı şirket adına yapılan cezalı tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin, usulüne uygun şekilde tebliğ edilmemesi sonucu, cezalı tarhiyatın zaman aşımına uğradığı,* yönündedir.

1449. Tebligat, usule dair işlemlerin geçerliliği bakımından önemlidir: Hukuki sonuç doğuran iş ve işlemlerde, özellikle usul işlemlerinin tamamlanıp hüküm ifade edebilmesi için tebliğ edilmiş olmaları ön koşuldur.

1450. Tebligat, mükelleflerin yükümlülüklerini ve yasal haklarını kullanmalarını başlatan bir hukuk işlemi olması bakımından önemlidir. Vergilendirme işlemleri ve vergi cezaları gibi temel hak ve özgürlüklerle ilgili bir konuda, tebliğin ne kadar önemli olduğu açıktır.

1450.1. Muhataplar, kendileriyle ilgili hukuki işlemlerden tebligat sayesinde haberdar olmakta ve böylece yasal haklarını kullanma imkânını elde etmektedirler. Yasal hakların kullanılabilmesi ancak söz konusu hukuki işlemlerin ilgilisine usulüne uygun bir şekilde duyurulması ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle tebligatın varlık sebebinin, yasal haklarını kullanabilmeleri için muhataplara ulaşmak olduğu söylenebilir. Nitekim uzlaşma talebinde bulunma, cezalarda indirim istemi ve dava açma gibi vergiye ilişkin temel hakların kullanımı ancak tebliğ ile mümkündür (Baykara,2005:15). Mükellefler tarafından, vergi dairesince adlarına veya unvanlarına düzenlenen mali konularla ilgili belgelerin doğru adres yardımı ile elde ettikleri takdirde vergi kanunları tarafından kendilerine verilmiş bir takım yasal hakları, süreleri içinde kullanmaları mümkün olabilecektir.

1450.2. Diğer taraftan mükelleflerin yasal haklarının kullanabilecekleri süreler de tebliğ ile başlamaktadır. Tebliğden itibaren kanunlarda öngörülen süreler geçtikten sonra, mükelleflerin itiraz ve dava açma hakları sona ermektedir. Örneğin, bir ödeme emri tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün geçtikten sonra buna karşı dava açılması mümkün olamayacaktır. Aynı biçimde bir vergi ve ceza ihbarnamesine karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yanıt verilmezse veya uzlaşma ya da Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesindeki haklar kullanılmadığı takdirde artık bu ihbarnameye karşı hak arama yolları daralmış gözükecektir.[820] Dolayısıyla gerek mükelleflerin yasal haklarını ve gerekse belediyelerin yetkilerini kullanmaları ile bu hak ve yetkilerin kullanım süre sınırlarının belirlenmesi bakımından, tebliğlerin usulüne uygun yapılması önem arz etmektedir.

1450.3. Mükelleflerce yasal hakların kullanılması, istenilen bilgilerin verilmesi, belgelerin teslim edilmesi gibi süreli birçok işlem tebliğ ile başlar. Bir gün ile bile bir hakkın kaçırılmış olması veya bir görevin yerine getirilememesi sonucu mükellef kendine tanınan yasal haklardan yararlanamayacağı gibi maddi boyutu yüksek olan cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu nedenle mükelleflerin özellikle adres bilgilerini vergi dairesine sağlıklı olarak bildirmesinin kendi yararlarına olduğunu unutmamaları gerekir (Gınalı,2011:217).

---

820 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 07.02.1996 gün ve E:1995/4227, K:1996/388 sayılı kararı.

1451. Vergilendirmeye ilişkin idari işlemlerin muhataplar için hüküm ifade etmesini sağlaması bakımından tebligat, usule dair işlemlerin geçerliliği ve savunma hakkının gereği gibi kullanılabilmesi açısından önemli olduğu kadar, kamu hukuku -ve özellikle de vergi ve idare hukuku- alanında, birtakım kamusal yetkilerin kullanılabilmesi ve hukuken sonuç doğurmasının, makam ve mercilerin ilgilisine usulüne uygun olarak tebligat yapmış olmaları koşuluna bağlanmış olmasından dolayı da çok büyük bir önemi haizdir.

1451.1. İdari işlemlerin ve bir idari işlem olarak vergilendirme işlemlerinin tebliği, özellikle de bir idari işlem olan tarh işleminin tebliği, özel bir önem arz eder. Çünkü verginin tahakkuku ve ödenmesi gereken safhaya gelmesi,[821] uzlaşma talebinde bulunma,[822] cezada indirim talebinde bulunma[823] ve dava hakkının başlangıcı[824] usulüne uygun tebliğ ile başlar. Ayrıca, vergilendirme ile ilgili işlemlerin belli sürelerde tamamlanması; bu bağlamda vergilendirme işlemlerinden biri olan tebliğin de belli sürelerde yapılması gerekmektedir.

1451.2. Vergi ve cezalarının tahakkuk edip kesinleşmesi için ilgiliye duyurulması zorunlu olduğundan belli sürelerde tebliğ yapılmaması kamu alacaklarının zayi olmasına sebebiyet verecektir. Örneğin, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak, beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler, zamanaşımına uğrayarak[825] kamu alacağının zayi olmasına ve kamu zararı oluşmasına neden olur. Bu noktada görevlilerin, idari işlemlerin yerine getirilmesinde sorumlulukları bulunduğu hususu da gözden kaçırılmamalıdır.

1452. Tebliğ işlemlerinin birtakım şekil şartlarına uygun yapılması şarttır. Tebligatın kendisi kadar, usulüne uygun olarak yapılması; yani tebliğ işleminin şekil şartlarının yerine getirilmesi de çok önemlidir. Gerek Vergi Usul Kanunu, gerek Tebligat Kanunu ve gerekse Tebligat Yönetmeliği[826] hükümleri tamamen şekle ilişkin hükümler içermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesindeki düzenlemeden de anlaşılacağı üzere vergilendirmede de tebliğ; bir duyurma ve belgelendirme işlemi olup belirli şekil şartlarına uyularak yapılır. Şekil şartları bir tebliğin usule uygun yapılması demektir. Usule uygun tebligattan amaç, tebliğin muhataba ulaşmasını ve onun tarafından kabul

---

821 Vergi Usul Kanunu 22'nci maddesi uyarınca.

822 Vergi Usul Kanunu Ek 1'inci maddesi uyarınca.

823 Vergi Usul Kanunu 376'ncı maddesi uyarınca.

824 Anayasa'nın 125'inci maddesi ve İdari Yargılama Usulü Kanunu 7'nci maddesi uyarınca.

825 Vergi Usul Kanunu 114/1'inci maddesi uyarınca.

826 Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik, 22.01.2012 tarih ve 28184 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edilmesini kanunlarda öngörülen şekillerle sağlamaktır (Ruhi, 2011:195). Mevzuat hükümleriyle belirlenen usul ve şekil şartlarına uyulmadan yapılan tebligat geçersizdir ve beklenen hukuki sonuçları doğurmaz. Usulüne uygun yapılmayan tebligat kendisinden sonraki tüm süreçleri sakatlar. Yani geçersiz tebliğlerde, tebliğ konusu işlem kesinleşmiş olmaz. Bu husus, Danıştay'ın pek çok kararında da yer almaktadır.[827] Örneğin, usulüne uygun yapılmayan bir tebligat nedeniyle ikmalen tarhiyat için düzenlenen ihbarname kesinleşmez ve dolayısıyla ödeme emri düzenlenemez. Usulsüz tebliğ edilen ödeme emri iptal edilir, hüküm ifade etmez ve kendinden sonraki haciz işlemini geçersiz kılar. Tahsil zamanaşımının ödeme emrinin tebliği ile kesildiği düşünüldüğünde, usulsüz tebliğ edilen bir ödeme emri zamanaşımını kesmeyeceğinden, tahsil zamanaşımı işlemeye devam edecek netice itibariyle vergi tahsili zamanaşımına uğrayabilecektir.

1452.1. Tebliğ işlemlerindeki şekli ve usulî bir bozukluk, tebliğ edilen işlemin ilgilisi hakkında hukuki sonuç doğurmasını engeller. Zira mükellefler ancak usulüne uygun yapılmış geçerli bir tebliğ ile yasal haklarını tam olarak kullanabilmektedirler. Bu nedenle, usulüne uygun yapılmayan tebliğlerin, mükelleflerin haklarını kullanmasına engel olduğu ön kabulü ile hukuken hiçbir geçerliliğinin olmayacağına dikkat edilmelidir. Nitekim Danıştay, temel hakların kullanılmasıyla ilgili olması dolayısıyla, tebliğ usulü ile ilgili en küçük şekil hatalarını, iptal nedeni saymaktadır. Danıştay'a göre zamanaşımının bitmesine çok az bir süre kalması, tebliğ usulünden sapmayı gerektirmez.[828] Ancak, tebliğin muhatabı hileli hareketlerle tebliği engelleyerek zamanaşımına uğratmak çabasında ise, "yasaların kötü niyetli davranışları himaye etmeyeceği" gerekçesi ile Danıştay, hatalı sayılabilecek tebliği geçerli saymaktadır.[829]

1452.2. Tebligatın usule uygun şekilde yapılması zorunlu olmakla birlikte usulsüz yapılsa bile, ilgilinin bilgisine girmesi durumunda o tarih itibariyle geçerli kabul edilir.[830] Bu tarihin geçerli olarak kabul edilebilmesi için muha-

---

827 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 03.05.1995 tarih ve E:1993/914, K:1995/1968 sayılı kararına göre; *usulüne uygun tebliğ edilemeyen ihbarname kesinleşmediğinden ödeme emri düzenlenemez.* **Danıştay 11. Dairesi**'nin 07.06.1999 tarih ve E:1999/325, K:1999/2417 sayılı kararına göre; *kanun hükümlerine aykırı olarak yapılan tebligat üzerine kesinleşmiş bir alacaktan söz edilemez.* **Danıştay 3. Dairesi**'nin 21.09.1999 tarih ve E:1998/1764, K:1999/3017 sayılı kararına göre; *hukuken geçerli sayılmayan bir tebligattan dolayı amme alacağı kesinleşmiş sayılmaz.* **Danıştay 4. Dairesi**'nin 15.02.2000 tarih ve E:1999/5915, K:2000/499 sayılı kararına göre; *usulsüz tebliğ edilen ihbarname kesinleşmiş olmadığından ödeme emri düzenlenemez, ödeme emri iptal edilir.*

828 **Danıştay 4. Dairesi**'nin, 02.12.1983 tarih ve E:1982/3517, K:1983/9321 sayılı kararı

829 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 16.03.1998 tarih ve E:1997/287, K:1998/1018 sayılı kararı.

830 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 08.10.1996 tarih ve E:1995/4981, K:1996/3474 sayılı kararı.

tap tarafından öğrenme-ıttıla tarihi olarak beyan edilmesi gerekir. Bu konuda Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmamakla birlikte, Tebligat Kanunu'nun 32'nci maddesinde, tebliğin usulüne aykırı yapılmış olması durumunda, muhatabın tebliğe muttali olmuş ise tebliğin geçerli sayılacağı ve muhatabın beyan ettiği tarihin, tebliğ tarihi olarak kabul edileceği düzenlenmiştir.[831]

1453. Geçerlilik nedeni olması bakımından, tebligatın usulüne uygun yapılmasının yanı sıra, usulüne uygun yapıldığının belgelendirilmesi de büyük önem arz etmektedir. Tebligatın, kanun hükümleri ile belirlenen usul ve şekillere uyularak, asıl muhataba veya asıl muhataba tebligatı ulaştıracak kişilere yapılması şarttır. Bu öneminden dolayı, kanun koyucu tebligat konusunu özel olarak düzenleyerek tebligatın yapılışını ve bu yapılışın usulüne uygun olduğunun belgelenmesini özel bir takım şekil şartlarına bağlamıştır (Deliduman,2006:14).

1454. Hukuki niteliği bakımından tebliğ, yalnız kendi başına sonuç doğuran, nihai işlem değil, usule ilişkin hukuki bir işlemdir. Tebliğin hukuki işlemler arasında; vergilendirme sürecinde tarh ile tahakkuk arasında bir köprü oluşturduğu söylenebilir (Öncel vd,2010:103). Tebligat idari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan usuli bir işlem olduğundan, tebliğ işlemlerindeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması halinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Tebligat işlemlerinin, ilgililerine duyurulmasına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilebilmeleri mümkün değildir. Zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgililer açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı yoktur.[832]

1.3. Tebligatla İlgili Kanuni Düzenlemeler

1455. Türk hukukunda, tebligatla ilgili farklı kanunlarda düzenlemeler yapılmıştır. Tebligat işlemlerini düzenleyen genel ve özel hükümler bulunmaktadır. Tebligatı düzenleyen genel kanun, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'dur.[833] Tebligat genel olarak bu kanuna göre yapılır.

---

831 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 08.04.2002 tarih ve E:2001/4914, K:2002/1461 sayılı kararında; *usulsüz tebliğde, öğrenme tarihine göre süresinde açılan davanın, öğrenme tarihine göre değil de tebliğ tarihi esas alınarak verilen mahkeme kararında isabet görülmediği,* belirtilmiştir. Bu karara göre; Tebligat Kanunu'nun 32'nci maddesi vergilendirme ile ilgili vesikaların tebliğinde uygulanabilecektir.

832 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 11.04.1997 tarih ve E:1995/425, K:1997/187 sayılı kararı.

833 11 Şubat 1959 tarih ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu, 19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1456. Vergilendirme ile ilgili tebliğler ve vergi hukukundaki tebliğ işlemlerine ilişkin temel hükümler ise Vergi Usul Kanunu'na tabidir.[834] Vergi Usul Kanunu'nda da tebligat konusunda özel düzenlemeler yapılmıştır. Bu özel düzenlemenin nedeni vergilendirme işleminin, kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili bulunmasıdır (Karakoç,2007:202). Bir başka ifadeyle vergilendirmenin temel hak ve özgürlükler ile yakın ilgisi dolayısıyla, "tebliğ" konusu Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca düzenlenmiştir (Baykara,2005:17). Özel düzenlemenin bir başka nedenini ise vergiye ilişkin işlemlerin diğer idari işlemlerden farklılık göstermesi oluşturmaktadır. Vergi konusunda öncelikle uygulanmaları gereken hükümler bunlardır. Vergilerle ve dolayısıyla emlak vergisi ile ilgili tebligatlar, öncelikle Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlere göre yapılacaktır. Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunamaz ise ancak o zaman Tebligat Kanunu hükümleri uygulanabilecektir. Bu iki kanun dışında ayrıca, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da da tebliğe ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Vergi yargılamasıyla ilgili *her türlü* tebliğler, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu gereğince Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır.[835] Bu çerçevede, tebliğ ile ilgili düzenlemelere kısaca bakmakta yarar vardır.

1.3.1. Vergi Usul Kanunu'nda Tebliğ

1457. Vergilendirme işlemi kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olduğu için, bu işlemlere ilişkin tebligat konusunda Vergi Usul Kanunu'nda özel hükümler düzenlenmiştir.

1458. Türk hukukunda, tebligatın düzenlendiği genel kanun Tebligat Kanunu'dur. Vergi Usul Kanunu'ndaki tebliğ ile ilgili düzenlemeler vergilendirmeye özel düzenlemelerdir. Yani Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiler ile bu vergilerin tahsili aşamasındaki tebligatlarda Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanır. Kısacası, vergilendirme ile ilgili tebliğlerin, Vergi Usul Kanunu'ndaki esaslara göre yapılması, Vergi Usul Kanunu'nda açıklık bulunmayan hallerde ise 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılması gerekir.[836]

1459. Vergi Usul Kanunu'nda tebligata ilişkin hükümler; Kanun'un birinci kitabının beşinci kısmında 93 ila 109'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Bu

---

834 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 23.10.1991 tarih ve E:1990/664, K:1991/2705 sayılı kararı; *mali tebliğlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılacağı* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 26.10.1993 tarih ve E:1992/2982, K:1993/2922 sayılı kararı; *vergi ihbarnamelerinin Vergi Usul Kanununa göre tebliği gerektiği ve 7201 sayılı Kanun hükümlerine göre ihbarnamelerin tebliğ edilemeyeceği* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 01.02.1984 tarih ve E:1982/1595, K:1984/880 sayılı kararı da aynı yöndedir.

835 İdari Yargılama Usul Kanunu 60'ıncı maddesi uyarınca.

836 Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesi uyarınca.

hükümlerde, tebliğ esasları ve tebliğin muhatapları, posta ve ilan yoluyla tebliğler ile memur eliyle tebliğ, tebliğ yerine geçen işlemler ve hatalı tebliğler ile bunların geçerliliği düzenlenmiş; tebligatın kimlere, nerede ve nasıl yapılacağı; tebliğ yapılmasında uyulacak usul ve esaslar belirlenmiştir.

1460. Vergi Usul Kanunu'nun beşinci kısmı dışında birçok maddesinde de tebliğ ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.[837] Bu düzenlemeler, beşinci kısma göre de özel düzenlemedir. Dolayısıyla bu özel düzenlemelerde yer alan konularda öncelikle ilgili maddedeki düzenlemeye uyulması gerekir.[838]

1461. Kitabın bu bölümünde yer alan tebliğ ile ilgili açıklamalar, Vergi Usul Kanunu'na göre tebliğ hükümleri esas alınarak yapılmıştır.

1.3.2. Tebligat Kanunu'nda Tebliğ

1462. Türk hukukunda, tebliğe ilişkin genel düzenlemelerin yapıldığı genel kanun 7201 sayılı Tebligat Kanunu'dur. Herhangi bir hukuki işlemin tebliğinde bu kanun hükümleri uygulanır. Kanun'un 1'nci maddesinde; kazai merciler, genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak tebliğlerin bu kanunda yer alan hükümlere göre yapılacağı belirtilmiştir. Tebligat Kanunu, tebligatların işlerliğini sağlamak için ayrıntılı düzenlemelere yer vermektedir. Kanun'un yanı sıra tebligat ile ilgili hükümlerin açıklanması amacıyla yönetmelik de yayımlanmıştır.[839]

---

837 Bu özel düzenlemelere kanunun 25, 27, 28 mükerrer 30 ve mükerrer 40. maddesi örnek olarak verilebilir.

838 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 18.11.1993 tarih ve E:1992/1722, K:1993/3316 kararı, uzlaşmaya çağrı yazısının tebliğinin özel düzenleme niteliğindeki yönetmelik hükümlerine göre yapılacağı yönündedir. Her ne kadar bu karar, tarhiyat öncesi uzlaşma konusu için ise de emlak vergisi bakımından, tarhiyat sonrası uzlaşma söz konusu olabileceğinden bu kararın emlak vergisi yönünden de uzlaşmaya ilişkin olarak göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Emlak vergisinde, uzlaşmaya ilişkin tebligatların nasıl yapılacağı, Emlak *Vergisinde Uyuşmazlıkların Çözümü Bölümünde* izah edilmiştir.

839 22.01.2012 tarih ve 28184 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik* (11.01.2011 tarih ve 6099 sayılı Tebligat Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 13'üncü maddesi uyarınca bu yönetmeliğin yürürlüğe girmesi ile Tebligat Tüzüğü yürürlükten kaldırılmıştır), Postada Tebligat İşlemleri Rehberi, 5275 sayılı sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun, 3167 sayılı Çek Kanunu gibi mevzuat da, Tebligat Kanunu uyarınca yapılacak tebliğlerde göz önünde bulundurulacak mevzuata örnek olarak verilebilir. Ayrıca, tebligat konusunda imzalanmış uluslararası anlaşmalar, uyuşmazlıkları çözen Mahkeme kararları, Adalet Bakanlığı ve PTT Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan genelgeler de bu konuda göz önünde bulundurulmalıdır.

Ancak, belirttiğimiz üzere, vergilendirme bakımından özel tebligat usulleri öngörülmüş olup bu usuller 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır ve öncelikle uygulanması gereken hükümler bunlardır.

1463. Tebligat Kanunu, genel hukuki işlemlerde uygulanacak kanun olmakla birlikte, Vergi hukukunda ikincil kanun niteliğindedir. Zira vergi hukukunda uygulanacak olan tebligat ile ilgili hükümler, Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerdir. Ancak Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesine[840] göre; Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu hükümleri uygulanır. Yani, vergi hukuku –ve dolayısıyla vergilendirme- ile ilgili tebliğlerde, Tebligat Kanunu hükümleri ancak Vergi Usul Kanunu'nda açık hüküm bulunmadığı zamanlarda uygulama alanı bulur.

1464. Kısacası, vergilendirme ile ilgili yapılacak olan tebliğ işlemleri Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmekle birlikte, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 51'inci madde hükmüne göre mali konuları ilgilendiren tebliğlerin kendi kanunlarında açıklık bulunmayan hallerde, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiş olduğundan Vergi Usul Kanun'una göre yapılamayan tebliğlerin Tebligat Kanun'una göre yapılması mümkündür (Gınalı,2011:219).

1.3.3. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Tebliğ

1465. Vergi yargısına ilişkin tebligatlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun'un 60'ıncı maddesinde yer alan, "Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işleri, Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılır" hükmüne istinaden, Tebligat Kanunu'na göre tebliğ edilmektedir.

1465.1. Gerek tebligata ilişkin genel kuralların belirlendiği Tebligat Kanunu'nda ve gerekse Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerindeki yargılamaların usulünü belirleyen İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre, idare ve vergi mahkemelerine ait her türlü tebligatın, Tebligat Kanunu hükümlerine tabii olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, vergi yargılaması aşamasında mahkemelerce yapılacak tebliğler, Tebligat Kanun'una göre yapılacaktır.

1.3.4. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Tebliğ

1466. 6183 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde yer alan "hilâfına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur" hükmü ile amme alacağının tahsil aşamasında da Vergi Usul Kanunu hükümlerinin, bazı özel durumlar hariç, uygulanacağı vurgulanmıştır. 6183 sayılı Kanun'da yer alan özel durumlardan biri, 55'inci maddesindeki, *belediye hududu dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emrinin tebliği* ile ilgili düzenlemedir.[841]

---

840 Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesi: *Malî tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu Kanun'un umumi hükümlerine tevfikan yapılır,* hükmünü içermektedir.

841 55'inci maddenin 3'üncü fıkrası ile, *Belediye hududu dışındaki köylerde bulunan borçlulara ödeme emirlerinin muhtarlıkça tebliğ olunacağını* düzenlemiştir. Bu fıkranın devamında, öde-

1467. 6183 sayılı Kanun'da tebliğe ilişkin hükümler yer almakla birlikte, tebliğlerin yapılmasına ilişkin usuller Vergi Usul Kanunu'na tabidir.[842]

1.4. Emlak Vergisinde Tebliğ Konuları

1468. Vergi Usul Kanunu'nun 93'üncü maddesine göre; tahakkuk fişi dışında vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden işlemlere ait tüm vesikalar ve yazıların tebliğ suretiyle duyurulması zorunludur. Buna göre, vergi ceza ihbarnameleri, takdir komisyon kararları, ödeme emirleri ve benzeri gibi vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden her türlü belge ve yazı, adresleri bilinen gerçek veya tüzel kişi mükelleflere posta veya memur aracılığı ile iadeli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yolu ile tebliğ edilir. Yalnız tahakkuk fişi tebliğden istisna edilmiştir.[843] Beyana dayanan vergilerde tahakkuk fişi ile yapılan işlem, mükellefin esasen bilgisi dâhilindedir. Bu nedenle tebliğ esaslarına göre, mükellefe ayrıca duyurulmasına gerek yoktur (Özbalcı,2007:300-305).

1469. Emlak vergisinde mükellef tarafından verilen bildirim üzerine tahakkuk fişi düzenlendiğinde bu fişin bir suretinin mükellefe verilmesi gerekmektedir. Mükellefin bildirim vermediği hallerde ise zaten tahakkuk fişinin tebliğine gerek yoktur. Bu durumda, genel takdirin yapıldığı yıl hesaplanan vergi tutarı mükellefe tebliğ edilecektir. İkmalen ve idarece tarhiyat durumunda da bu hususlar ihbarname ile tebliğ edilecektir.[844]

---

me emirlerinin muhtarlığa tevdii tarihinden itibaren 15 gün içinde tebligat yapılmadığı takdirde ödeme emirleri tebliğ edilmemiş olan borçluların isimlerinin ödeme emri hüküm ve mahiyetindeki bir "ödeme cetveline" alınarak borçlular borçlarını ödemeye ve mal bildiriminde bulunmaya çağırılacakları, ödeme cetvelinin köy ihtiyar kurulu kapısına bir örneğinin de köyde herkesin görebileceği umumi bir mahalle 10 gün müddetle asılmak suretiyle tebliğ olunacağı ve cetvelin asıldığı Köy muhtarlığınca münadi vasıtasıyla ilan olunacağı cetvel asılırken ve indirilirken durumun muhtarlıkça zabıt varakasıyla tesbit edileceği, cebren tahsil ve takibin ödeme emrinin tebliği veya ödeme cetvelinin indirilmesi tarihinde başlamış olacağı belirtilmektedir. 55'inci maddede düzenlenen tebligat şeklinin birden çok kişinin muhatap olması durumunda söz konusu olabileceğini göz önünde bulundurmak gereklidir. Köylerdeki taşınmazların genel olarak emlak vergisinden muaf olmaları karşısında bu hükmün uygulanma olasılığı çok daha daralmaktadır. Bununla birlikte emlak vergisine tabi taşınmaza malik olup tebligat adresi köyde bulunanlar için bu hüküm bir tebliğ şekli olarak kullanılabilecekse de posta teşkilatının yaygınlığı nedeniyle köylerde de muhatabın bizzat kendisine tebliğ yapmakta fayda bulunmaktadır.

842 **Danıştay 10. Dairesi**'nin 22.02.2001 tarih ve E:1998/7038, K:2001/693 sayılı kararı; *6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak tebliğlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olduğu, ilgililerin dairede yapılmak istenen tebliği kabul etmemelerinin, tebellüğden imtina olarak değerlendirilemeyeceği,* yönündedir.

843 Vergi Usul Kanunu'na göre Tahakkuk Fişinin tebliğ edileceği durumlarla ilgili, Tarh ve Tahakkuk bölümündeki açıklamalara bakılmalıdır.

844 Bu konuda ayrıntılı açıklamalar *Tarh ve Tahakkuk* bölümünde yer almaktadır.

1470. İdare'nin iç işleyişini ilgilendiren ve Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmayan konulardaki belgeler hiçbir suretle tebliğ edilmez. Bunlar tebliğ edilse dahi, bunlara dayalı olarak mükellef aleyhine işlem yapılamaz. Örneğin belediyenin vergi hatalarını düzeltmek için kullandığı belgelerin mükellefe tebliğ edilmesinde durum böyledir. Bu belge içeriği itibariyle bir değer taşısa da verginin tahakkuk ve tahsilât işlemlerine dayanak kılınamaz.

1471. Emlak bildirim formları hâlihazır durumda bilgisayar çıktılarıyla belediyelerce düzenlenmektedir. Mükelleflerin bildirimlerde (2002 yılı öncesi için beyannamelerde) imzalarının bulunmaması nedeniyle, bildirimlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların önlenmesi açısından bildirimlerin mükelleflerce imzalanması ve imzalanılmayan bildirimlerin mükelleflere tebliğinin yapılması gereklidir. Uygulamada mükelleflerin çokluğu nedeniyle tebliğ yapılmamakta ve özellikle genel tekdir yılında bu hususa dikkat edilmemektedir. Ancak oluşturulacak sağlam altyapı, yeterli ve eğitimli personel ile bu sağlanabilir. Ayrıca bildirim ile ilgili tebliğlerin memur vasıtasıyla yapılmasının zorunlu olmayıp posta yoluyla yapılmasının mümkün olduğu göz önüne alınarak çözüm üretilmesi mümkündür. Bu durum mükelleflerin de lehinedir, böylece sonradan oluşabilecek birçok ihtilaf baştan önlenebilecek, mükelleflerin bu konuda itirazları varsa konu daha karmaşıklaşmadan çözüme kavuşturulabilecektir.

1472. Kanun'da, tebliğ edilmesi gereken belgeler tek tek belirtilmemiş olmakla birlikte emlak vergisinde tebliğ edilecek belli başlı belgeler şunlardır:

- Takdir komisyonu kararları (İlgili kurumlara),
- Genel takdir yılında tahakkuk eden emlak vergisine ilişkin yazılar,
- Ödeme emirleri,
- Vergi ve ceza ihbarnameleri,
- Vergi durumunda değişiklik yapan konulara ilişkin yazılar (muafiyetin, kısıtlılığın sona ermesi gibi),
- Yoklama fişleri,
- Vergi hatası nedeniyle düzenlenen düzeltme fişleri,
- Düzeltme isteminin reddine ilişkin yazılar
- Uzlaşma davetiyesi,
- Teminat istemi,
- Haciz, ihtiyati haciz ve satış işlemleri,
- Belge ibraz yazıları
- Mükelleflere verilecek cevaplar,
- Belediyece mükellefe süre belirtilerek yazılan yazılar ve benzeri belge ve yazılar.

1473. Emlak vergisinde vergilendirme sürecine ilişkin her türlü belge ve yazının Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ancak, vergilendirme sürecinin bir parçası olmakla birlikte vergi yargı organlarının kararları, Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümlerine tabi değildir. Bunlar, Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilir.

1.5. Tebliğ Yapılacak Kişiler

1474. Tebliğin, vergilendirme işleminin muhatabına bizzat yapılması esas kuraldır. Muhatap, hukuki işlemin doğuracağı sonucun kendisini etkileyecek kimse veya onun yasal temsilcisidir. Tebligatın yasal yollara başvurabilecek kişilere yapılması ile yasal hakların kullanılması mümkün olabilecektir. Yasal yollara başvurabilecek bu kişiler, gerçek kişilerde mükellef veya ceza sorumlusunun kendisi, mükellefin kanuni temsilcisi veya umumi vekilidir. Tüzel kişilerde ise başkan, müdür ve kanuni temsilcileridir.

1475. Kendisine tebligat yapılacak asıl muhatap bulunamaz ise, ikametgâh adresinde oturanlardan görünüşe göre on sekiz yaşından büyük olan ve belirgin bir şekilde ehliyetsiz olmayan kişilerden birine tebligat yapılması mümkündür.

1476. Asıl muhatap dışındakilere tebligat yapılabilmesi için, asıl muhatabın bulunamadığı, kendisine tebliğ yapılan kişinin durumunun ve kimliğinin tebliğ zarfına yazılması gerekir.

1477. Vergi Usul Kanunu'na göre tebligat, 94'üncü maddedeki kimselere yapılır. Bu kişilerin bilinen adreslerine posta veya memur eliyle yapılır. Adresleri bilinmeyenlere ise tebligat, ilanen yapılır.

1478. Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesinin başlığı "Tebliğ yapılacak kimseler" dir. Madde içeriğinde ise, hem tebliğin muhatapları hem de tebliğ evrakını alacak, kabul edecek kişiler belirlenmiştir. Maddenin 1'inci fıkrası genel gibi duruyor ise de sadece gerçek kişilere yapılan tebligatı kapsamaktadır. Bu husus uygulayıcılar ve vergi hukuku teorisiyle uğraşanlar ile usul hukukçuları tarafından da, 94'üncü maddenin 1'inci ve 2'nci fıkraları "gerçek kişilere tebliğ ve tüzel kişilere tebliğ" şeklinde ayrımlandırılarak incelenmek suretiyle ifade edilmektedir. Danıştay kararlarında genellikle tebliğ yapılacak kimseler konusunda 1'inci fıkra sayılarak 2'nci fıkra "... tüzelkişilerde ise..." denerek[845] bazen de 1'inci fıkradan hiç söz etmeden

845 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 11.04.2001 tarih ve E:1999/1967, K:2001/1260 sayılı; **Danıştay 4. Dairesi**'nin 25.01.1990 tarih ve E:1989/1547, K:1990/255 sayılı; **Danıştay 11. Dairesi**'nin 13.12,1999 tarih ve E:1999/2847, K:1999/4946 sayılı; **Danıştay 9. Dairesi**'nin 30.09.1997 tarih ve E:1997/226, K:1997/2795 sayılı; **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu** 26.09.1997 tarih ve E:1996/83, K:1997/348 sayılı kararları bu konuda örnek olarak verilebilir.

"...94'üncü maddenin 2'nci fıkrasında, tüzelkişilere yapılacak tebliğin..."[846] şeklinde ve dolayısıyla 1'inci fıkranın gerçek kişilere yapılacak tebligatı düzenlediği belirtilmektedir. Maddenin 2'nci fıkrası ile tüzel kişilerde tebligatın kimlere yapılacağı konusu düzenlenmiştir. Maddenin 3'üncü fıkrası ise, kendisine tebligat yapılacak kimsenin yani tebligatın muhatabının bulunmaması halinde tebligatın yapılacağı kişileri düzenlemektedir. Bu fıkra hem gerçek hem de tüzel kişileri kapsamaktadır (Baykara,2005:12-20).[847]

1.5.1. Gerçek Kişilere Tebliğ

1479. Tebliğin esas itibariyle, tebligatın konusunu oluşturan hukuki işleme karşı yasal yollara başvurabilecek kişilere yapılması gerekir. Bunlar, mükellef ve kendisine ceza kesilenler ile bunlar adına dava açma yetki ve görevi bulunan umumi vekil ile kanuni temsilcilerdir (Baykara,2005:17).

1480. Vergi sorumluları da kendisine tebligat yapılacaklardandır. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre mükellef tabiri vergi sorumlularını da kapsar. Bilindiği gibi vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakamından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

1481. Gerçek kişilerin mükellef olması halinde, genel kural, tebliğin esas itibariyle mükellefin (ya da hakkında vergi cezası kesilenin) şahsına yapılmasıdır. Bazı hallerde ise mükellefle ilişkili kişilere yani mükellefin kanuni temsilcisine, umumi vekiline, ikametgâhında bulunanlara veya işyerinde çalışan personeline yapılabilir.[848] Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü ve devamı maddelerinde gerçek kişiler bakımından özellik arz eden tebliğ durumları gösterilmiştir. Bu durumların ayrı ayrı incelenmesinde fayda bulunmaktadır.

1.5.1.1. Muhatabın (Mükellef veya Sorumlu) Kendisine Tebliğ

1482. Mükellef veya adına ceza kesilenin (yani muhatabın) gerçek kişi olması durumunda tebliğin bizzat kendisine yapılması esastır (Gınalı,2011:215). Bu durumda, muhatap tarafından alındı üzerine ismi yazılır ve imzalanır, tebliğ memurunca, tebliğ alındısında muhataba bizzat tebliğ edildiği yönünde şerh konulur. Belirtmek gerekir ki yapılacak olan tüm tebliğlerde tebliğ alan kişinin ismi kendisi tarafından yazılmalıdır. Bu husus muhatap-

---

846 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 01.04.1994 tarih ve E:1993/109, K:1994/181 sayılı kararı; **Danıştay 4. Dairesi**'nin 02.06.1998 tarih ve E:1997/4159, K:1998/2365 sayılı kararı.

847 Ayrıca; **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.01.2004 tarih ve E:2001/1907, K:2004/537 sayılı; **Danıştay 4. Dairesi**'nin 02.06.1997 tarih ve E:1997/4159, K:1998/2365 sayılı; **Danıştay 3. Dairesi**'nin 11.04.2001 tarih ve E:1999/1967, K:2001/1260 sayılı kararları da bu konuda örnek olarak verilebilir.

848 Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca.

lar tarafından sonradan imzanın kendisine ait olmadığı yönünden yapılacak itirazlar bakımından mahkemece inceleme yapılabilmesi açısından önemlidir.[849]

1483. Emlak vergisinin vergilendirmeye ilişkin sürecinde esas olan, belge ve bilgilerin vergi mükellefine tebliğ edilmesidir. Bununla birlikte gerçek kişi olup da, tebligat yapılacak kimselerden bir diğeri de haklarında vergi cezası kesilenlerdir.[850]

1.5.1.2. Kanuni Temsilcilere Tebliğ

1484. Kanuni temsilci, gerçek kişiler adına tebligat yapılabilecek kimselerden birisi olup kanundan doğan bir temsilciliktir.[851] Vergi hukukunda kanuni temsilciler, Vergi Usul Kanunu'nun 95'inci maddesinde düzenlenen veli, vasi veya kayyımdır. Kanuni temsilciliğin söz konusu olduğu durumlarda, fiil ehliyetinin yokluğu var demektir. Hukuki ehliyetsizlik ise küçük veya kısıtlılar için söz konusudur.

1485. Gerçek kişilerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmalarında kanuni ehliyet şartı aranmadığından,[852] fiil ehliyetine sahip olmayan küçükler veya kısıtlıların vergi mükellefi olması durumunda bunlara düşen görevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Küçük veya kısıtlık durumunda (yani yasal temsilcisi olan mükellef veya vergi sorumlusuna) yapılacak tebliğler, mükellefin kendisine değil veli, vasi veya kayyım durumundaki kanuni temsilcilerine yapılır.[853] Küçük ve kısıtlılar temyiz kudretine haiz olmadıklarından, kendilerine yapılan tebliğ hüküm ifade etmez. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre, küçüklerin veya kısıtlıların ver-

---

849 **Danıştay 13. Dairesi**'nin, 16.06.1981 tarih ve E:1980/2971, K:1981/1621 sayılı kararında; *tebliğ alındısındaki imzanın kendi imzası olmadığı, kendisine tebligat yapılmadığı yolundaki mücerret iddia, tebliğ alındısının hukuken muteber bir belge olma niteliğini ortadan kaldırmayacağı,* belirtilmektedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 16.03.1995 tarih ve E:1993/4186, K:1995/1045 sayılı kararı; *tebliğ alındısındaki imzanın yükümlüye ait olup olmadığı hususu araştırılmadan tebligatın usulüne uygun sayılamayacağı*, yönündedir.

850 Emlak vergisinde cezalar konusu, *Vergi Kabahatleri ve Cezaları bölümünde* incelenmiştir.

851 Kanuni temsilci, kanuni mümessil veya yasal temsilci olarak da ifade edilmektedir.

852 Vergi Usul Kanunu'nun *"Vergi Ehliyeti"* başlıklı 9'uncu maddesinde: *Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir*, hükmü yer almaktadır.

853 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 13.02.1992 tarih ve E:1989/3368, K:1992/264 sayılı kararında; *tebligatın yapıldığı sırada mahkûmiyete ilişkin ilam kesinleşmemiş olduğundan, yükümlünün mahkum sayılamayacağı ve vasi tayini söz konusu olmayacağı, mükellefe şahsen cezaevinde yapılan tebliğin geçerli olduğu* belirtilmektedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 27.11.1986 tarih ve 1986/2375 E:1986/2314, K:sayılı kararında; *mükellefin hapis cezasının kesinleşip hakkında vasi tayin edildiğinden tebliğin vasiye yapılması gerektiği* belirtilmektedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 03.10.2005 tarih ve E:2002/1000, K:2005/2220 sayılı kararı da aynı yöndedir.

gi mükellefi olması durumunda bunlara düşen görevler kanuni temsilcileri olan veli, vasi veya kayyım tarafından yerine getirilir.

1486. Vergi Usul Kanunu'nun küçük veya kısıtlılarla ilgili olarak kanuni temsilcileri olan veli, vasi veya kayyımlarına yapılacak tebliğlerde, Kanun'un 95'inci maddesi uyarınca kanuni temsilci birden fazla olursa, yani mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden çok olduğunda bunlardan yalnızca birine tebligat yapılması yeterlidir. Örneğin Medeni Kanun'a göre, anne ve baba evliliğin devamı süresince, velayet hakkını birlikte kullandıklarından, bu durumda küçüğe ait olup vergilendirmeyi ilgilendiren belgeler, anne veya babadan herhangi birine tebliğ edilebilir. Ancak, vasi veya belli bir konuya bakmakta olan kayyım var ise, tebliğ konusu bu iş ile ilgili tebliğlerin geçerli olması için bunlara yapılması gerekir.[854]

1487. Önceki paragrafta da belirttiğimiz gibi, küçük ve kısıtlı olunması durumunda, fiil ehliyeti bulunmamaktadır. *"Fiil ehliyeti"* ile *"küçük"* ve *"kısıtlı"* tanımlamalarında, Türk Medeni Kanunu'nun hükümlerinin göz önünde bulundurulması gereklidir. Fiil ehliyeti kavramı, ayırt etme gücünü ve kısıtlı olmama durumunu ifade etmektedir. Küçük kavramından on sekiz yaşından küçük olanları; kısıtlı kavramından ise akıl hastalığı veya zayıflığı sebebiyle işlerini göremeyen veya korunması ve bakımı için kendisine sürekli yardım gereken ya da başkalarının güvenliğini tehlikeye sokan erginler anlaşılmalıdır.

1487.1. Türk Medeni Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır. Bu durumda ayırt etme gücü olmayan, kısıtlı olan veya ergin olmayan kişilerin fiil ehliyeti bulunmadığından, ilgili tebliğlerin kanuni temsilcilerine yapılması gerekmektedir. Nitekim Medeni Kanunu'nun 14'üncü maddesinde de ayırt etme gücü bulunmayanların, küçüklerin ve kısıtlıların fiil ehliyeti olmadığı belirtilmektedir. Medeni Kanun'un 13'üncü maddesine göre ayırt etme gücü bulunmayışı, yaşın küçüklüğü veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmaktır.

1487.2. Erginlikle ilgili Medeni Kanun'un farklı hükümlerinde düzenlemeler yapılmıştır. Medeni Kanun'un 11'inci maddesi uyarınca erginlik on sekiz yaşın doldurulmasıyla başlar. Evlenme de kişiyi ergin kılar. Ayrıca 12'inci madde uyarınca da on beş yaşını dolduran küçük, kendi isteği ve velisinin rızasıyla mahkemece ergin kılınabilir.

---

854 Vergi Usul Kanunu'nun *"Veli, vasi ve kayyımlara tebliğ"* başlıklı 95'inci maddesinin 1'inci fıkrasında: "Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir" hükmü; 2'nci fıkrasında ise: "Şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır" hükmü yer almaktadır.

1487.3. Medeni Kanun'un 335'inci maddesi uyarınca ergin olmayan çocuk, ana ve babasının velâyeti altındadır. Yasal sebep olmadıkça velâyet ana ve babadan alınamaz. Hâkim vasi atanmasına gerek görmedikçe, kısıtlanan ergin çocuklar da ana ve babanın velâyeti altında kalırlar.

1487.4. Kısıtlılığa ilişkin düzenlemeler ise Medeni Kanun'un 405 ila 408'inci maddelerinde yer almaktadır. 405'inci madde uyarınca akıl hastalığı veya akıl zayıflığı sebebiyle işlerini göremeyen veya korunması ve bakımı için kendisine sürekli yardım gereken ya da başkalarının güvenliğini tehlikeye sokan her ergin kısıtlanır. 406'ncı madde uyarınca savurganlığı, alkol veya uyuşturucu madde bağımlılığı, kötü yaşama tarzı veya malvarlığını kötü yönetmesi sebebiyle kendisini veya ailesini darlık veya yoksulluğa düşürme tehlikesine yol açan ve bu yüzden devamlı korunmaya ve bakıma muhtaç olan ya da başkalarının güvenliğini tehdit eden her ergin kısıtlanır. 407'inci madde uyarınca bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkûm olan her ergin kısıtlanır. 408'inci madde uyarınca yaşlılığı, sakatlığı, deneyimsizliği veya ağır hastalığı sebebiyle işlerini gerektiği gibi yönetemediğini ispat eden her ergin kısıtlanmasını isteyebilir. Kısıtlama kararı mahkemece verilir ve kısıtlanan kişiye vasi atanır.

1487.5. Medeni Kanun'un 403'üncü madde uyarınca vasi, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve hukukî işlemlerde onu temsil etmekle yükümlüdür. 404'üncü madde uyarınca velayet altında bulunmayan her küçük vesayet altına alınır. Kayyım ise belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için atanır.

1488. Velayet Türk Medeni Kanunu'nun 335 ila 351'inci maddelerinde, vesayet 396 ila 403'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Vasi, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliği ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini korumak ve onu temsil etmekle yükümlü iken, kayyım belirli işleri görmek ve malvarlığını yönetmek için atanır.[855] Medeni Kanun'un vasi ile ilgili hükümleri aksi belirtilmedikçe kayyım hakkında da uygulanır.[856]

1.5.1.3. Umumi Vekile Tebliğ

1489. Gerçek kişiler adına tebligat yapılacak bir diğer kişi de umumi vekildir.[857] Umumi (genel) vekil, kendisine vekâlet verenin her türlü işini yapmak üzere, vekâlet verilen kişi olup vekillik ilişkisi sözleşmeden doğan bir ilişkidir.[858]

---

855 Medeni Kanun'un 403'üncü maddesi uyarınca.

856 Medeni Kanun'un 403'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca.

857 Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca.

858 Kanuni temsilcilik ile umumi vekillik arasındaki fark, ilkinin kanundan, ikincisindeki vekâlet ilişkisinin sözleşmeden kaynaklanıyor olmasıdır.

Umumi vekil ve vekâlet uygulaması Borçlar Kanunu'nun hükümlerine göre tayin edilmektedir.

1490. Mükellef tarafından noterden vekâletname ile kendisini temsil etme yetkisi verilen şahsa mükellefin umumi vekili olarak tebliğ yapılabilir. Burada önemli nokta verilen vekâletnamede vergi ile ilgili tebliğ almaya yetkili olduğuna dair açık hüküm bulunması gerektiğidir. Vekâlet uygulaması ile ilgili vekâletnamede, vekilin genel olarak tebligat konularında yetkili olduğuna dair hükmün bulunması gerekir. Vekâletnamede bu hüküm yoksa tebliğ yapılamaz. Danıştay, vekâletnamede açıkça vergi ile ilgili tebligatları almaya yetkili olduğuna dair hüküm mevcut değilse, vekile tebligat yapılamayacağı görüşündedir.[859]

1491. Diğer taraftan mükellefin 3568 sayılı Kanun'a[860] göre yetki almış mali müşavir veya muhasebecisine de tebligat yapılabilecektir (Özyer,2001:103-104).[861] Bu kişilere yapılacak tebliğler söz konusu kişilerin, 3568 sayılı Kanun'dan kaynaklanan yetkilerinden değil vekâletnamede bulunan yetkilerinden kaynaklanmakta olup vekâletnamelerinde bu yönde yetki bulunması şarttır.[862]

1492. Avukat olan umumi vekile, kabul etmesi şartıyla[863] tebligat mümkün ve geçerlidir. Dosyaya vekâletname ibraz etmiş avukat varsa tebligat ona yapılacak, asıl mükellefe ya da diğer vekillere yapılamayacaktır. Nitekim Tebligat Kanunu'nun 11'inci maddesinde, vekil vasıtasıyla takip edilen işlerde tebligat vekile yapılır, vekil birden çok ise bunlardan birine tebligat yapılması yeterlidir, eğer tebligat birden fazla vekile yapılmış ise, bunlardan ilkine yapılan tebliğin tarihi, asıl tebliğ tarihi sayılır düzenlemesi yer almaktadır.

1493. Umumi vekilin avukat olması şart değildir. Mükellef tarafından avukat ol-

---

859 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 02.02.1985 tarih ve E:1984/1534, K:1985/2351 sayılı kararı.

860 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

861 Mükellefin 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensubuna mükellef ile sözleşme ve vekâletinin olması halinde tebligat yapılabilecektir. Diğer taraftan **Danıştay 4. Dairesi**'nin 13.11.2006 tarih ve E:2006/1433, K:2006/2157 sayılı kararında; *şirketin beyannameleri imzalayan serbest muhasebeciyi şirketin çalışanı, temsilcisi veya memuru olarak kabul etmek mümkün olmadığından, serbest muhasebeciye yapılan tebliğ usule uygun değildir. Şirket temsilcilerinin bulunmaması halinde, şirketin çalışanlarına yapılacak tebliğlerde, tebliğ alındısını imzalayan kişinin şirket çalışanı olduğunun belirtilmesi gerekir*, ifadesi yer almaktadır.

862 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.10.2002 tarih ve E:2001/424, K:2002/4205 sayılı kararında; *davacı şirketin bilinen adresinin dışında serbest muhasebecilik yapan ve şirketin de muhasebe işlerini yürüten şahsa yapılan tebligatın usulüne uygun olmadığı,* belirtilmektedir.

863 Avukat, tebligatı kabul etmez ise tebligat yapılamaz. Nitekim bu konuyla ilgili, **Yargıtay 2. Hukuk Dairesi**'nin 07.06.1971 tarih ve E:1970/3771, K:1971/3698 sayılı kararında; *bir kimsenin umumi vekil olması, müvekkilinin talimatı olmadan bütün davalarını takip etme mecburiyetini yüklemez*, ifadelerine yer vermiştir.

mayan birisine bu konuda vekâlet verilmişse o kişiye de tebligat yapılabilir.[864] Ancak avukat olmayan umumi vekile yapılan tebligatlarda, dava açma ehliyetleri olmadığı için sorun olabilmektedir. Avukat olmayan umumi vekil, dava açamaz; vekâletnamede açık bir hüküm yoksa uzlaşmada bulunamaz. Düzenlenen cezalarda[865] indirim talebinde bulunup bulunamayacağı ise bu konuda özel yetkisi olup olmadığına bağlıdır. Avukat olmayan vekilin, vekili olduğu kişi adına dava açma ehliyeti de olmayıp, davayı ancak bir avukata vekâlet vererek açtırabilir. Bunun için de dava açmak üzere avukata vekâletname verme konusunda kendi vekâletnamesinde açıkça hüküm bulunmalıdır.

1494. Tek bir konuda verilen vekâlete haiz kişi umumi vekil kabul edilemez.[866] Umumi vekilin vekâletnamesinde tebliğ alma yönünde özel yetkisinin bulunması gerekmektedir.[867] Mahkeme kararına göre tesis edilen işlem davanın vekili olan avukata tebliğ edilebilir.[868] Vekillere tebligat yapılabilmesi için belediye nezdindeki emlak vergi işlemlerine ilişkin dosyada da vekâletnamesinin bulunmasının gerektiği doğaldır. Ancak, tek bir işlem için (örneğin, bildirimde bulunurken) dosyaya sunulan vekâletnameye dayanılarak bu vekile tebligat yapılabilmesi için vekilin bundan sonraki yapılacak tebligatların kendisine yapılması yönünde iradesini ortaya koymuş olması gerekir.

1.5.1.4. Mükellefin İkametgâh Adresinde Bulunanlara veya İşyerinde Çalışanına Tebliğ

1495. Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, kendisine tebligat yapılacak mükellefin bulunmaması halinde,[869] herhangi bir

---

864 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 18.06.1982 tarih ve E:1981/3220, K:1982/3730 sayılı kararında; *tebliğ yapılan kişinin mükellefin umumi vekili yahut kanuni temsilcisi olduğuna dair hiçbir belge bulunmadığı gibi, bu hususun aksi de vergi Dairesi'nce kanıtlanamadığından tebliğin usulsüz olduğu,* belirtilmektedir.

865 Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi uyarınca.

866 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.06.1982 tarih ve E:1981/2814, K:1982/3794 sayılı kararında; *bir gayrimenkul satışı için verilen vekâletnamenin genel vekâletname olmadığı ve bu kişiye umumi vekil olarak tebligat yapılamayacağı,* belirtilmektedir.

867 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 09.06.1999 tarih ve E:1998/4481, K:1999/2394 sayılı kararında; *belli konularda temsil etmeye yetkili kişinin umumi vekil olarak kabul edilemeyeceği, bu nedenle de umumi vekil olmayan, vergilendirme ile ilgili tebliğ evrakını almaya da yetkili bulunmayan kişiye yapılan tebligatın usulüne uygun olmadığı,* belirtilmektedir.

868 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 18.11.2002 tarih ve E:2002/927, K:2002/3591 sayılı kararı.

869 Bu adreste bulunmama durumu olağan haller içindir. Nitekim, **Danıştay 7. Dairesi**'nin 01.03.1999 tarih ve E:1998/1424, K:1999/829 sayılı kararında; *bu nedenle hükümlü veya tutuklu bulunanlara, 213 sayılı Kanun'un 94'üncü maddesine göre tebligat yapılmasının, hatalı olduğuna,* karar verilmiştir.

öncelik sıralaması olmaksızın, mükellefin ikamet adresinde bulunanlardan birine veya işyerinde bulunan personelinden (memur ve müstahdemlerinden) birine tebligat yapılabilir.

1496. Daha önce de belirtildiği üzere, tebliğin mükellefin kendisine yapılması en uygun yöntem olup mükellefin kendisi bulunmuşken ya da bulunabilecekken, işyerinde veya ikametgâhında bulunanlara tebliğ yapılamaz. Mükellefin bilinen adreslerinin tümünde aranması, buna rağmen mükellefin bulunmaması halinde ancak tebliğin işyeri veya ikametgâhında bulunanlara yapılması mümkündür. Zira mükellef dışındaki kişilere tebliğ yapılması mükellefin bilinen adreslerinin hiçbirinde bulunamadığı durumlar için geçerli bir tebligattır.

1497. İkametgâhta (yerleşim yerinde) veya işyerlerinde, muhatap yerine ikametgâhta bulunanlara veya çalışanlara (memur veyahut müstahdemlere) tebligat yapılabilmesi için belli şartların bulunması gerekir.

1497.1. Tebligat yapılacak kişilerin muhatabın *ikamet adresinde* veya *işyerinde* ***bulunan*** kişiler olması şarttır. Bu kişilere ancak muhatabın ikamet adresinde veya işyerinde tebligat yapılabilir. Zira bu kişilere muhatabın ikametgâh adresi veya işyeri dışında (vergi dairesinde olsa bile) yapılan tebliğ geçerli değildir.[870]

1498. Vergi Usul Kanunu'nun bu düzenlemesi ile ikametgâh adresinde bulunan kişilere tebligat yapılabileceği öngörülmüştür. Muhatabın ikametgâh adresinde bulunanlara tebligat yapılabilmesi için, tebligat yapılanın aynı adreste bulunuyor olması gerekir. Aynı adreste bulunmuyorsa yakın akraba da olsa tebligat yapılamaz. Nitekim Danıştay, aynı adreste oturmayan yakın akrabaya yapılan tebligatın geçersiz olduğuna hükmetmiştir.[871] İkametgâhta bulunanlara tebliğ için bunların aile ferdi olması veya sürekli olarak mükellefle birlikte oturma şartı bulunmamaktadır. Aynı adreste oturuyorsa, *"ikametgâh adresinde bulunan"* kişilerin mükellef ile kan veya sıhrî bağı olması da şart değildir. Ayrıca, adreste bulunan ve tebliğ yapılan kişinin kalıcı ikametgâhının da o adres olma zorunluluğu bulunmamaktadır. İkametgâhta bulunanlara kısa bir süre için mükellefle birlikte oturan uzak bir akrabaya da tebliğ yapılabilecektir. Kanun'un 94'üncü maddesinde; ikamet adresinde bulunanlardan birine tebliğ yapılabileceği hükme bağlanmış olup, tebliğ yapılacak kimsenin muhatap ile birlikte ikamet etme koşulu aranmamış-

---

870 **Danıştay 7. Dairesi**'nin, 27.02.1995 tarih E:1994/4502, K:1995/722 sayılı kararında; *davacı şirket adına düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerinin, öncelikle kanuni temsilciye iş yerinde tebliği gerekirken, tebligatın ikametgâh adresinde eşine tebliği yoluna gidilmesinde ve bu suretle tebliğ edilen vergi ve cezaların kesinleştiğinden bahisle ödeme emri tanzim ve tebliğinde yasal isabet bulunmadığı,* belirtilmektedir.

871 **Danıştay 4. Dairesi**'nin, 25.09.2002 tarih ve E:2001/2226, K:2002/2990 sayılı kararı.

tır. Bu nedenle mükellefin adresinde bulunan ama kendisiyle oturmayan, kayınvalidesine yapılan tebliğ geçerli sayılmıştır.[872] Benzer düzenlemenin yer aldığı Tebligat Kanunu'nun 16'ıncı maddesinde ise aynı konutta oturan kişilere tebligat yapılabileceğinin düzenlendiği görülmektedir. Bu iki madde arasındaki fark, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılacak tebligatta ikametgâh adresinde bulunan kişinin orada oturup oturmadığının araştırılmasına gerek bulunmadığıdır.[873] Aynı şekilde ikametgâh adresinde bulunanın mükellefin yakını, akrabası olması da zorunlu değildir (Gınalı, 2011:216). Önemli olan ikametgâh adresinde bulunulmasıdır.[874] Keza mükellefin yıllar önce boşandığı, ayrı yaşayan eşine tebligat yapılamayacaktır.[875]

1498.1. İşyerinde tebliğ yapılacak kimsenin ise, mutlaka mükellefin memur veya müstahdemi olması gerekmektedir. İşyerinde bulunan herhangi bir kişiye tebliğ yapılamaz.[876] Mükellefin personeline yapılacak tebliğde, tebliğ yapacak memur tarafından tebliğ yapılacak kişinin çalışan olup olmadığı araştırılmalı ve kontrol edilerek o işyerinde çalıştığı belgelendirilmelidir.[877] Gerekirse

---

872 **Danıştay 3. Dairesi**'nin, 26.11.1986 tarih ve E:1986/3112, K:1986/2334 sayılı kararı.

873 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 12.02.2002 tarih ve E:2000/8570, K:2002/527 sayılı kararında; *muhatabın ikametgâh adresinde bulunanlara tebligat yapılabilmesi için, bunların aynı çatı altında oturuyor olmaları koşulu aranmadığından; söz konusu yazının davacının ikametgâhında bulunan kardeşinin imzasına tebliğ olunmasında usule aykırılık olmadığı,* belirtilmektedir.

874 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 16.04.1993 tarih ve E:1992/4780, K:1993/1634 sayılı kararında; *mükellefin kardeşine yapılan tebliğin geçerli olması için tebliğ yapılan yerin mükellefin ikametgâhının olup olmadığının araştırılması gerektiği,* belirtilmektedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 17.05.2004 tarih ve E:2002/423, K:2004/1314 sayılı kararı; *davacının bilinen adresinde, davacının yeğeni olduğunu beyan eden şahsa yapılan tebligatın, adı geçen kişinin tebliği almaya yetkisi olmadığı kanıtlanmadığı sürece geçerli olduğu,* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.03.1986 tarih ve E:1984/2109, K:1986/939 sayılı kararı; *mükellefin bilinen adresinde oğluna yapılan tebligatın Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre yerinde bulunduğu,* yönündedir.

875 **Danıştay 4. Dairesi**'nin, 2.10.1996 tarih ve E:1996/3200, K:1996/3462 sayılı kararı.

876 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 05.06.1992 tarih ve E:1991/181, K:1992/280 sayılı kararında; *vergi ve ceza ihbarnamelerinin yükümlünün işyeri adresinde "Aynı büroda çalışır" şerhi konularak, A. isimli kişiye tebliğ edildiği, memur eliyle yapıldığı saptanan bu tebliğe ait alındıda, tebliğin yapılacağı sırada yükümlünün iş yerinde bulunmadığına ilişkin bir açıklamaya yer verilmediği gibi adı anılan kişinin yükümlünün işçisi olduğu yolunda bir tespit de yapılmadığının görüldüğü, yükümlü tarafından ısrar kararına karşı yapılan temyiz başvurusuna ilişkin dilekçeye eklenen Sosyal Sigortalar Kurumu Trabzon Sigorta Müdürlüğünün 24.5.1991 gün ve 37995 sayılı yazısıyla, ...'ın vergisi uyuşmazlık konusu dönemde yükümlü nezdinde çalıştığına dair herhangi bir kayda rastlanmadığının kanıtlandığı gerekçesiyle Vergi Mahkemesi'nin tebliği geçerli sayan ısrar kararının bozulmasına*, karar verilmiştir.

877 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 08.10.1986 tarih ve E:1986/340, K:1986/1933 sayılı kararı; *tebligat yapılan kişinin muhatapla birlikte ikamet ettiği veya memur ya da müstahdemi olduğunun saptanması gerektiği,* yönündedir.

işyerinde asılı bulunan personel listesinden bu durum tespit edilerek, sosyal güvenlik numarasının tebliğ alındısına yazılmasına dikkat edilmelidir.[878] Bunun için, ilk önce asıl muhatap aranacak bulunamaz ise bu durum tebliğ zarfına yazılacak, tebliği alanın T.C. kimlik numarası ile birlikte işçi veya memur olduğu tebliğ zarfına yazılarak tebligat yapılacaktır.

1499. İşyerinde yapılacak tebligat, kendisine tebligat yapılacak kimse bulunmaz ise, muhatabın işçisine veya memuruna yapılabilir.[879] Bunun için, amacın asıl muhataba tebliğ olması nedeniyle ilk önce asıl muhatap aranmalı; şayet bulunamaz ise bu durum tebliğ zarfına yazılarak, tebliği alanın kimlik bilgileri ile birlikte işçi veya memur olduğu tebliğ zarfına yazılarak tebligat yapılacaktır.[880]

1500. Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması şarttır.[881] Burada belirtilen yaş ve görünüş, tebliğ yapacak yetkili-

---

878 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 05.06.1992 tarih ve E:1991/181, K:1992/280 sayılı kararında; *tebliğ yapılan şahsın yükümlü nezdinde çalıştığına dair herhangi bir kayda rastlanmamasına ilişkin Sigorta Müdürlüğü yazısını tebliğin geçersizliği için yeterli saymıştır.* Bununla birlikte **Danıştay 7. Dairesi**'nin 28.01.2002 tarih ve E:2000/6411, K:2002/282 sayılı kararı; *sigortasız olarak çalışan işçiye yapılan tebliği geçerli saymaktadır. Kararda bu hususla ilgili şu açıklamaya yer verilmiştir: "İşçi, 1475 sayılı İş Kanunu'nda, bir hizmet akdine dayanarak herhangi bir işte ücret karşılığı çalışan kişi olarak tanımlanmış olup; buna göre; Kanunda, işveren ile işçi arasında hizmet akdinin kurulması için sigorta yaptırılması yolunda bir ön koşula yer verilmemiş olduğundan; salt sigortasının olmamasının tebligatı alan kişinin davacının işçisi olmadığına kanıt alınması isabetli değildir. Dolayısıyla; tebligat sırasında iş yerinde bulunan ve daha önce yapılan tebligatlarda da imzası olan, söz konusu kişinin, davacının müstahdemi olarak kabulü, normal ve mutad olan ve açıklanan hukuki duruma uygundur. Bu durumda önemli olan tebligat yapanın çalışan olup olmadığının ispatı olacaktır. SGK kayıtlarında sigortalı olduğu yönünde kayıt olmamasına rağmen başka şekilde bu durum ispatlanabiliyorsa çalışan olarak kabul edilmelidir*, yönündedir.

879 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 19.10.2006 tarih ve E:2006/791, K:2006/1983 sayılı kararında; *memur veya müstahdemlere yapılacak tebligatta tüzel kişiliğin yetkilisinin işyerinde bulunamaması nedeniyle tebligatın bu kişilere yapıldığının belirtilmesinin zorunlu olduğu,* belirtilmektedir. Bu karar her ne kadar mahkeme kararı tebliği ve Tebligat Kanunu ile ilgili olsa da Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılacak tebligat için de göz önünde bulundurulmalıdır.

880 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun, 05.06.1992 tarih ve E:1991/181, K:1992/280 sayılı kararı.

881 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 22.03.1995 tarih ve E:1995/2722, K:1995/763 sayılı kararı; *memur eliyle yapılan tebliğlerde, vergi beyannamelerinde gösterilen adreslerden herhangi birine tebligat yapılabileceği kendisine tebliğ yapılacak kişinin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmamak ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmamak koşuluyla (aynı oturma şartı aranmadan) tebligatın adreste bulunanlardan birine yapılabileceği,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 25.10.1984 tarih ve E:1984/677,

nin görüşüne bırakılmıştır. Kanun'un ifadesi ile tebliğ yapılacak kimsenin "görünüşe nazaran 18 yaşından aşağı olmaması" aranmaktadır.

1500.1. Bunun anlamı, tebligat yapılacak kişinin 18 yaşından büyük olması değil, görünüşüne göre 18 yaşından küçük olmamasıdır. Tebligat yapan memurun kimlik kontrol yetkisi yoktur.[882] Bu nedenle Danıştay 17 yaşındaki çocuğa tebligatı geçerli saymış,[883] mükellefin on dört yaşındaki kızına yapılan tebliğin geçersizliğine karar vermiştir.[884] Aynı şekilde tebligat yapılabilecek kişinin, bariz yani belirgin şekilde ehliyetsiz bulunmaması gerekir.

1.5.1.5. Mirasçılara Tebliğ

1501. Vergi Usul Kanunu'nun 12'nci maddesi uyarınca ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş, kanuni[885] ve atanmış (mansup)[886] mirasçılarına geçer.[887] Mirasçıların her biri ölenin vergi borçlarından, miras hisseleri oranında sorumlu olur. Miras bırakanın vergilerinden dolayı, mirası kabul eden mirasçılarının her birine hisselerine düşen vergilerle ilgili

---

K:1984/2994 sayılı kararı; *mükellefin 13 yaşındaki kızına yapılan tebligatın geçerli olamayacağı,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 08.06.1984 tarih ve E:1984/64, K:1984/2021 sayılı kararı; *tebligatı olan çocuğun 18 yaşında görünmediği, farik ve mümeyyiz olmadığı bilirkişi raporu ile saptandığından kamu alacağının usulüne uygun olarak tebliğ edilerek kesinleşmiş sayılamayacağı,* yönündedir. **Danıştay 11. Dairesi**'nin 08.03.2000 tarih ve E:1998/4479, K:2000/933 sayılı kararı ile; *ihbarnamelerin davacının bilinen adresinde 19.12.1996 tarihinde kızı ….'ye tebliğ olunduğu, ….'nün tebliğ tarihinde 17 yaşında olduğunun dosyada bulunan nüfus kayıt örneği ile kanıtlandığı, ancak yasa hükmüne göre tebligat yapılacak kimsenin fiziki görünüş itibarıyla 18 yaşında olduğu kanısına varılmış olmasının yeterli olduğu, yasa ile tebliğ memuruna muhatap yerine tebliğ yapılacak kimsenin 18 yaşında olduğu kanısına varıldıktan sonra kimliğini sorarak yaşını araştırma zorunluluğu getirilmediği, tebliğ memurunca 18 yaşında olduğu kanısına varılarak ….'ye yapılan tebligatta yasaya aykırılık bulunmadığı,* belirtilmektedir

882 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 9.11.1981 tarih ve E:1980/4739, K:1981/4998 sayılı kararı. Danıştay kararında, tebliğ memurunun kimlik kontrol yetkisinin olmadığ ifade edilse de, Tebligat Yönetmeliğinde bu hususa ilişkin yetki öngörülmüştür. Yönetmeliğin kimlik araştırması başlıklı 36'ncı maddesi şu şekildedir; Tebliğ memuru, tebligat yaparken muhatabın veya bu Yönetmelik hükümlerine göre onun adına tebliğ yapılacak kişilerin kimlikleri ile bu Yönetmelikte belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarını incelemeye yetkilidir.

883 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 09.01.1985 tarih ve E:1984/2990, K:1985/1107 sayılı kararı.

884 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 03.06.1986 tarih ve E:1986/649, K:1986/1468 sayılı kararı.

885 Kanundan doğan mirasçılıktır. Bunlar miras bırakanın kan hısımları, eşi, evlatlığı ve devlettir.

886 Mansup mirasçı, miras bırakanın ölüme bağlı tasarrufla atadığı mirasçıdır.

887 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 23.04.1995 tarih ve E:1995/854, K:1995/861 sayılı kararında; *mirası reddeden mirasçının murise ait vergi borcundan sorumlu tutulamayacağı ve ödeme emri düzenlenip tebliğ edilse ve dava süresi geçirilse dahi mirası reddeden mirasçıyı borçlu durumuna getirmeyeceği,* belirtilmektedir.

bölüştürülerek ayrı ayrı tebligat yapılır.[888] Yani, mirasçıların sorumluluğu vergiler ile sınırlı olup, mirastaki payları oranındadır. Bu nedenle her mirasçıya kendi payına ilişkin tebliği yapılmalıdır.[889] Ölene ait verginin tümü yönünden, bir mirasçıya tebliğ yapılmışsa, bu tebligat o mirasçının kendi payı oranında geçerli olacak; diğer mirasçılar yönünden geçerli olmayacaktır.[890]

1502. Ölüm halinde vergi cezası düşeceğinden[891] mirasçıların sorumluluğu cezaları kapsamaz. Bu nedenle tebliğ edilen evraklarda cezalara ilişkin hususların yer alması tebligatı bu cezalar bakımından geçersiz kılar.

1503. Mirasçılara yapılacak tebliğler, üç aylık bekleme süresinden sonra yapılmalıdır. Böylelikle mirası red süresi beklenilmiş olarak, tebligat mirasçıya yapılmış olur. Mirasın reddedilebileceği üç aylık bekleme süresinde de mirasçılara tebliğ yapılabilecektir (Ürel,2007:191). Ancak mirasın reddedilmesi halinde daha önce yapılan tebliğler hüküm ifade etmeyecektir (Özbalcı,2007:285 ve Özyer,2001:125).

1504. Ayrıca belirtmek gerekir ki miras henüz bölünmemişse iştirak halinde mülkiyet ve bu nedenle müteselsil sorumluluk söz konusu olmaktadır. Bu du-

---

888 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.03.1986 tarih ve E:1984/943, K:1986/916 sayılı kararında; *mükellefin ölümünün öğrenilmesi halinde mirasçıların tespit edilerek her bir mirasçı adına ayrı ihbarname tanzim ve tebliğ edilmesinin gerektiği* belirtilmektedir. Aynı Dairenin 28.11.1986 tarih ve E:1985/826, K:1986/3237 sayılı kararında; *ölüm olayının vergi Dairesince bilindiği kabul edilerek, ölen adına yapılan ilanen tebligatın bir hüküm ifade etmeyeceği, vergi Dairesi'nce ihbarnamelerin varisin hissesi nispetinde düzenlenip tebliği gerekirken, murisin vergi borcu için varis adına ödeme emri tanzim ve tebliğ edilmesinde kanun hükmüne aykırı olduğu,* belirtilmektedir.

889 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 30.01.2004 tarih ve E:2003/255, K:2004/11 sayılı kararında; *uyuşmazlığa konu verginin tamamı için ölen ... adına ihbarname düzenlendiği ve mirasçılardan oğlu ...'a tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, muris adına düzenlenen ihbarnamenin varislerden birine tebliğ edilmesi tarh işlemini kusurlandırıcı nitelikte bulunduğundan mahkemece tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka aykırılık görülmediği,* belirtilmektedir.

890 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 11.03.1986 tarih ve E:1985/716, K:1986/802 sayılı kararı; *mirasçıların hisseleri nisbetinde düzenlenmeyen ödeme emrinin mirasçılardan herhangi birine tebliği halinde diğer mirasçılarında dava açabileceği,* yönündedir. Kararda dava konusu edilen ödeme emrinin, mirasçıların hisseleri nispetinde düzenlenmediğimin anlaşıldığı, bu durumda mirasçılardan herhangi birine yapılan tebligatın diğer mirasçılar içinde geçerli olacağı ve ...'ya dava tarihinde ödeme emrinin tebliğ edilmediği gerekçesiyle davanın bu mirasçılara ilişkin kısmının usul yönünden reddinde isabet görülmediği belirtilmektedir. Bu karar uyarınca mirasçılardan birine yapılan tebliği diğer mirasçıların tebliğ olarak kabul etmesi durumunda geçerli kabul etmek gereklidir. Aynı şekilde böyle bir tebliğde diğer mirasçılar ıttıla tarihi olarak başka bir tarih belirtmişlerse artık bu tebliğin geçersizliğinden bahsedilemez. Ancak tebliğe konu evrakta mirasçıların sorumlu tutulduğu oranlara ilişkin husus, davada ayrıca incelenmelidir.

891 Vergi Usul Kanunu 372'nci maddesi uyarınca.

rumda, mirasçılar adına hisseleri oranında ayrı ayrı ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. [892]

1.5.1.6. Askerlik Görevinde Bulunanlara Yapılacak Tebliğ/Vasıtalı Tebliğ

1505. Vergi Usul Kanunu'nun vasıtalı tebliğ başlıklı 96'ıncı maddesi uyarınca kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst, tazminle mahkûm olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır.[893]

1506. Askerlik görevindekilere yönelik tebligatlarda dikkat edilmesi gereken en önemli husus, tebliğ evrakında yer alması gereken diğer zorunlu bilgilerin yanı sıra, tebligat işleminin tamamlamasında sorumluluğu bulunacak olan üstün, tebligatın sahibine ulaşmasındaki sorumluluğunun ve bu sorumluluğunu yerine getirmemesi halinde tazminle karşı karşıya bulunacağının da tebliğ evrakına yazılması gerekliliğidir.

1.5.1.7. Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ

1507. Vergi Usul Kanunu'nun 97'nci maddesi uyarınca yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için

---

892 Nitekim **Danıştay 4. Dairesi**'nin 31.05.1996 tarih ve E: 1994/2828, K:1995/2687 sayılı kararında bu hususla ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir: *213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12'nci maddesinde, ölüm halinde mükellefin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçeceği, ancak mirasçılarından her birinin ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağı belirtilmiştir. Yükümlü adına düzenlenen ihbarnamenin mirasçıların birine tebliği: murisin malvarlığının, ölümünden sonra bölünüp mirasçıların kişisel malvarlığı niteliğim kazanıncaya kadar geçen safhada mevcut olan miras şirketinin, ölenin borcundan haberdar olup bu tutarı borçlanması, böylece vergi alacağının tahakkuku sonucunu doğuracaktır. Bu husus, mirasçıların ölenin vergi borcundan miras hisseleri nispetinde sorumlu olduğu gerçeğim değiştirmez. Vergi borcunun miras şirketi adına mirasçılardan biri tarafından ödenmesi halinde, ödemeyi yapan mirasçının diğer mirasçılara rücu etme olanağı bulunduğu da kuşkusuzdur. Mirasçılar adına hisseleri oranında ayrı ayrı ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu durumda, vergi borcunun mirasçılara hisseleri oranında düzenlenecek ihbarnamelerle tebliğ edilmediği gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran mahkeme kararında isabet görülmemiştir.*

893 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 24.11.1997 tarih ve E:1996/5661, K:1997/4199 sayılı kararında; *Vergi ve ceza ihbarının tebliğe çıkarıldığı tarihte askerde olan kişiye tebligatın kıta komutanı veya kurum amiri aracılığıyla tebligat yapılması gerekli olduğu, tebligat bu düzenlemeye aykırı biçimde yapılmışsa tebliğ tarihi olarak öğrenme tarihi esas alınması gerektiği,* belirtilmektedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 03.10.1985 tarih ve E:1985/493, K:1985/2562 sayılı kararı; *ihbarnamelerin tebliği sırasında yükümlünün askere gittiği saptandığı halde askerlik görevinin yapıldığı birliğin tespiti suretiyle tebliğ yoluna gidilmesi gerekirken ikinci kez aynı adrese memur eliyle tebliğ yapılmak suretiyle ilan yoluyla tebliğ edilemeyeceği,* yönündedir.

anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister.

1508. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla da yapılabilir.[894] Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığı'na, oradan da Türkiye elçilik veya konsolosluğuna gönderilir. Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır. Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı bulundukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır.

1509. Yurtdışında bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığı'na, oradan da Türkiye elçilik veya konsolosluğuna gönderilir. Bu durumda pratikte bazı sorunlarla karşılaşılabilir. Bu nedenle şahsın yurtiçi adres araştırması yapılmalı, nüfus sistemindeki adresi öğrenilmelidir. Şahsın herhangi bir adresi bulunamaz ise yurtdışı tebligat usulü izlenmelidir.

1510. Yurtdışında bulunan kişilerin Türkiye'de vekil ya da temsilcilerinin bulunması halinde, kanunlarda öngörülen vekillik ve temsilciye ait koşulları uygun ise, bu durumda bu kişilere de tebligat yapılabilecektir.

1.5.2. Tüzel Kişilere Tebliğ

1511. Tüzel kişi diğer bir adıyla hükmi şahsiyet, başlı başına bir varlık olan, hak ve fiil ehliyeti bulunan, kişi ve mal toplulukları olup kendisini oluşturan unsurlardan ayrı ve bağımsız olarak bir kişiliğe sahiptir. Tüzel kişiler; özel hukuk tüzel kişileri ve kamu hukuku tüzel kişileri olarak ikiye ayrılır. Özel hukuk tüzel kişileri; dernekler, vakıflar, şirketleri, sendikalar, kooperatiflerdir.

1512. Tüzel kişiler, hak ve fiil ehliyetlerini kanunla veya kuruluş belgeleri ile yetkilendirilmiş organları aracılığıyla kullanırlar. Tüzel kişileri, organlarını oluşturan gerçek kişiler temsil ederler. Tebligatın da tüzel kişilik adına bu kişilere yapılması gerekir. Özel hukuk tüzel kişilerinde, kimlerin yetkili temsilci olduğu, o tüzel kişiliğin ana tüzüğü ile belirlenir ve bu durum imza sirkülerinden anlaşılır. Hukukumuzda tüzel kişilik çeşidine göre yasal temsilcilerin unvanı da değişmektedir. Yasal temsilciler, örneğin, limited şirketlerde müdür, kooperatiflerde başkan, anonim şirketlerde yönetim kurulu başkanı veya üyesi gibi ünvanlarla anılmaktadır.

---

894 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 07.01.1987 tarih ve E:1986/3080, K:1987/48 sayılı kararı; *yurtdışı adresini bildiren mükellefin Türkiye'deki adresinde eşine yapılan tebligatın geçersiz olduğu,* yönündedir.

1513. Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.

1514. Tebligat yapılabilecek kimseler, ticaret şirketlerinde, şirket ana sözleşmesinde yer alan kişiler; kooperatiflerde Kooperatifler Kanunu'na göre, derneklerde ise Dernekler Kanunu'na göre, vakıflarda ise vakıf senedine göre tespit olunacak olan kişilerdir.

1515. Tüzel kişilere yapılacak tebligat tüzel kişiliğin niteliğine göre değişmektedir. Şirketler için şirket müdürüne, yöneticisine veya vekillerine yapılır.[895] Tüzel kişilerin birden çok müdür veya temsilcisi varsa yani yetkili kişi birden fazla ise tebliğin bunlardan birine yapılması yeterlidir. Ancak, müdür, yönetici veya vekiller varken, temsil yetkisi bulunmayan şirket ortağına[896] veya yönetim kurulu üyesine[897] yapılan tebliğ geçerli değildir. Ayrıca, örneğin şirket temsilcisinin ikamet ettiği apartmanın kapıcısına,[898] ikametgâh adresinde eşine[899] yapılan tebligat da usule uygun değildir.

1516. Tebligat, vakıflarda mütevelli heyeti başkanına, derneklerde başkana veya temsilcilerine, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise idare edenlerine veya temsilcilerine yapılır.

1517. Medeni Kanun'a göre kurulan vakıfların tüzel kişiliği vardır.[900] Dolayısıyla Vakıflarda tebligat yasal temsilcileri olan mütevelli heyeti başkanına yapı-

---

895 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 30.09.1997 tarih ve E:1997/226, K:1997/2795 sayılı kararında; *davalı vergi Dairesi'nin müdürlüğü tarafından ibraz edilen ve ödeme emri tebliğinden daha sonraki tarihlerde düzenlendiği görülen dosyada mevcut yoklama fişlerinden ... isimli şahsın bu belgeleri de müdür sıfatıyla imzaladığı görüldüğü, tebliğ alındısının bir tür tutanak niteliğinde olduğu tebliğ yapılan adreste tebligatı alan kişinin aksi iddia ve tevsik edilmediği sürece tebligatı almaya yetkili bir kişi olduğunu kabul etmek gerekeceğinden uyuşmazlığa konu ödeme emri tebligatının yeterli ve geçerli sayılması gerektiği,* belirtilmektedir.

896 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 18.9.1992 tarih ve E:1990/1216, K:1992/3894 sayılı kararında; *ortağa yapılan tebligatın vergi ve cezanın cebren tahsili için nezdinde takibata geçilmesine ve haciz işlemlerine tevessül edilmesine de imkân vermeyeceği,* belirtilmektedir.

897 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 24.11.2004 tarih ve E:2003/1891, K:2004/2305 sayılı kararı; *borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin yönetim kurulu üyesi olan davacıya tebliğ edilmiş olmasının davacı hakkında hiç bir hukuki sonuç doğurmayacağı,* yönündedir.

898 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 6.11.1996 tarih ve E:1995/3886, K:1996/3902 sayılı kararı.

899 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 27.02.1995 tarih E:1994/4502, K:1995/722 sayılı kararında; *davacı şirket adına düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerinin, öncelikle kanuni temsilciye iş yerinde tebliği gerekirken, tebligatın ikametgâh adresinde eşine tebliği yoluna gidilmesinde ve bu suretle tebliğ edilen vergi ve cezaların kesinleştiğinden bahisle ödeme emri tanzim ve tebliğinde yasal isabet bulunmadığı,* belirtilmektedir.

900 Medeni Kanun'un 101'icni maddesi uyarınca.

lacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sözü edilen tüzel kişiliği olmayan vakıflardan kastedilen ise "mazbut vakıflar"dır.[901] Bu tür vakıfları idare edenlere veya temsilcilerine tebligat yapılır.[902] Aynı maddede yer alan, "tüzel kişiliği olmayan cemaatlere, yapılacak tebliğin idare edenlere veya temsilcilerine tebligat yapılacağı" hükmünde geçen cemaatlerden kasıt ise Lozan Barış Antlaşması ile statüsü belirlenen dini cemaatlerdir (Baykara,2005:18).

1518. Tüzel kişilerde de esas kural muhatabın kendisine tebliğidir (Özbalcı, 2007:277). Tüzel kişilerde asıl muhatap söz konusu işleme karşı kanun yollarına başvurabilecek kişiler yani tüzel kişinin yasal temsilcisidir. Tüzel kişi adına tebligatı alabilecek kişinin olmaması durumunda, (örneğin temsilcilerin her zamanki iş saatlerinde işyerinde bulunamadıkları veya tebligatı bizzat alamayacak durumda oldukları durumlar gibi) tüzel kişiye ait bilinen adreslerde hazır bulunan personele, (memur veya müstahdemlere) tebligat yapılabilir.[903] 94'üncü maddenin üçüncü fıkrası gereği, tüzelkişilerde de yetkilinin bulunmaması halinde işyerinde çalışan personele de tebliğ yapılabilir. Böylece, tüzel kişilerde, hiçbir unvanı bulunmayan tüzel kişinin herhangi bir çalışanına da tebligat yapılabilmektir.[904] Ancak, tüzel kişilerde tebligat sırasının bulunduğuna; bu sıralamanın öncelikle yasal temsilci, bulunmadığı takdirde sırasıyla temsilciden sonra gelen kimse veya evrak mü-

---

901 27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 2'nci maddesine göre; "Mazbut vakıf: Bu Kanun uyarınca Genel Müdürlükçe yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen vakıfları; Mülhak vakıf: Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıfları" ifade etmektedir.

902 Vakıflar Kanunu'nun, vakıfların yönetim ve temsil şeklini düzenlediği 6'ıncı maddesi ise: *Mazbut vakıflar, Genel Müdürlük tarafından yönetilir ve temsil edilir. Mülhak vakıflar, Anayasaya aykırılık teşkil etmeyen vakfiye şartlarına göre (Vakıflar) Meclis(i) tarafından atanacak yöneticiler eliyle yönetilir ve temsil edilir. Cemaat vakıflarının yöneticileri mensuplarınca kendi aralarından seçilir. Vakıf yöneticilerinin seçim usûl ve esasları yönetmelikle düzenlenir,* hükmünü taşımaktadır.

903 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 01.04.1994 tarih ve E:1993/109, K:1994/181 sayılı kararında; *tebliğin kanuni temsilci ya da işçi konumunda bulunmayan bir kişiye yapıldığı, kooperatife yapılacak tebliği almaya yetkili olanlardan hiçbirinin o sırada bulunmadığı anlaşıldığında tebliğ evrakının, o yerde bulunanlardan birine de bırakılabileceğ*i, belirtilmektedir.

904 Bu durumda, yukarıda yaptığımız açıklamalarda da yer aldığı üzere, şu hususlara dikkat edilmesi yerinde olacaktır: İlk önce asıl muhatap aranacak bulunamaz ise bu durum tebliğ zarfına yazılacak, tebliği alanın T.C. kimlik numarası ile birlikte işçi veya memur olduğu tebliğ zarfına yazılarak tebligat yapılacaktır. Tebliğ yapılan kişinin çalışan olup olmadığı tebliğ yapacak memur tarafından kontrol edilmeli ve gerekirse işyerinde asılı bulunan SGK listesinden bu durum tespit edilmelidir. Bu kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.

dürü gibi bu tür işlerle görevlendirilmiş kimseler olduğuna; bunların bulunamaması halinde personeline tebligat yapılabileceğine dikkat edilmelidir. Ayrıca, bu durumun tebliğ mazbatasında tespit edilmesi gerektiği,[905] birçok Danıştay kararında, tebliğ alındısına bu konuda açıklama düşülmesinin şart olduğu belirtildiği[906] hususlarına da özen gösterilmelidir.

1519. Tüzel kişilerde tebligat, tüzel kişiliği temsile yetkili olmayan veya o tüzel kişilikte çalışan olmayan kişilere yapılması halinde geçersiz olacaktır. Bu husus bir Danıştay kararında; "yasaya uygun şekilde tebliğ edilmeyen vergi borcu ve cezasının tahsili için ödeme emri düzenlenmesi hukuka aykırıdır" şeklinde yer almıştır.[907] Ancak, böyle bir geçersiz tebligat yapılan kişiler aldıkları bu tebligatları bir yazı ekinde ilgili vergi dairesine götürüp teslim ve iade edip yetkili kişilere yeniden usulüne uygun olarak tebliğini talep edebilirler.

1520. Tüzel kişilerin tasfiye edilmesi veya iflası halinde tebliğ tasfiye memurlarına veya iflas masasına yapılır.[908] Tasfiye dönemine ilişkin vergi ve cezalardan tasfiye memurları sorumlu olmaları nedeniyle tebligat da tasfiye memurlarına yapılır.[909] Ancak tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemler için, önceki temsilcilere tebligat yapılması gerekir.[910]

1521. Tüzel kişilerin umumi vekillerine yapılacak tebliğ bakımından umumi vekile tebliğ kısmında yer alan açıklamalar tüzel kişilerin umumi vekillerine yapılacak tebliğler için de aynen geçerlidir[911].

1522. Tüzel kişilere tebliğ konusunda, üzerinde durulması gereken bir başka nokta ise, ticaret şirketlerinde temsilciler ve bunlardaki değişikliklerin, ilan olunmadıkça üçüncü kişiler ve vergi dairesi bakımından hüküm ifade etme-

---

905 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 04.04.2002 tarih ve E:2000/3412, K:2002/1231 sayılı kararı.

906 **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 05.06.1992 tarih ve E:1991/181, K:1992/2801, **Danıştay 4. Dairesi**'nin 02.06.1998, E:1997/4159, K:1998/2365 sayılı kararı.

907 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 09.11.1998 tarih ve E:1997/2221, K:1998/3794 sayılı kararı. Bu konuda, birçok Danıştay kararında da aynı nedenlerle iptal kararı verildiği görülmektedir.

908 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 02.05.1995 tarih ve E:1995/1713, K:1995/1329 sayılı kararında; *tasfiye halindeki şirketin vergi borçları nedeniyle yapılacak tebligatın tasfiye memuruna yapılması gerektiği,* belirtilmektedir. **Aynı Daire**'nin 20.11.1995 tarih ve E:1995/1156, K:1995/3190 sayılı kararında; *şirket adına, tasfiye halinde bulunduğu döneme ilişkin düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerinin şirketin kurucu ortağına tebliğ edilmesinin yasal olmadığı,* belirtilmektedir.

909 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 25.03.1999 tarih ve E:1998/1102, K:1999/1241 sayılı kararı. Fakat, **Danıştay 3. Dairesi**'nin 11.05.1974 tarih ve E:1973/3327, K:1974/1488 sayılı karar gereğince; *tasfiye hali vergi Dairesi'ne bildirilmemişse şirket yetkilisine yapılan tebligat geçerlidir.*

910 Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca.

911 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.10.2002 tarih ve E:2001/424, K:2002/4205 sayılı kararında; *davacı şirketin bilinen adresinin dışında serbest muhasebecilik yapan ve şirketin de muhasebe işlerini yürüten şahsa yapılan tebligatın usulüne uygun olmadığı,* belirtilmektedir.

yeceğidir. Bu nedenle değiştiği halde tescil ve ilan edilmemiş eski yöneticilere tebligatın geçerli olduğu kabul edilmektedir (Baykara,2005:18).

1.5.3. Kamu Kurumlarına Tebliğ

1523. Vergi Usul Kanunu'nun 98'inci maddesi uyarınca kamu kurumlarında tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların yardımcılarına veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.

1524. Kamu kurumlarına tebliğ, özelikle mükelleflerin vergi borçlarının tahsilinde üçüncü kişilerdeki alacaklarının tahsili konusunda, üçüncü kişi niteliği taşıyan kamu kurumları açısından anlam ifade etmektedir.

1.6. Tebliğ Yapılacak Adres

1525. Vergi Usul Kanunu'nun 100'üncü maddesi uyarınca tebliğ zarfı bilinen adreste muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır. Yani tebliğ idare nezdinde mükellefin bilinen en son adreslerinden birine yapılır.

1526. Kanun'un 101'inci maddesi, mükellef veya sorumlunun bilinen adreslerinin neler olduğunu saymıştır. Maddede yer alan önemli kavram *"bilinen adres"* kavramıdır. Buna göre, adresi bilinen bir mükellefe tebligatın bu adreste yapılması gereklidir. Danıştay kararlarında da bu hususa sıkça vurgu yapılmakta ve bilinen adreslerde, posta veya memur eliyle tebliğ yapılmadan doğrudan ilan yoluyla yapılan tebligat işlemleri iptal edilmektedir. Maddede yer alan ifade gereğince, tebligat işlemleri sırasında bu adreslerden tarih itibariyle en son olarak bildirilmiş veya tebliğ yapacak makam tarafından en son tespit edilmiş olanının dikkate alınması gerekmektedir. Zira, vergi dairesi tarafından mükelleflere yapılacak tebligatlarda ya da yazışmalarda malum ve dikkate alınacak olan en son adres; en son ve yeni tarihli adrestir (Alparslan ve Sakal,2011). Örneğin; Tebliğ olunacak evrak mükellefin emlak bildiriminde yazılı olan adresine gönderilmiş ve tebliğ edilemediği için geri gelmiştir. Bunun üzerine tebliğ ilanen yapılmıştır. Ancak mükellefin bu bildirimden sonra vermiş olduğu dilekçesinde başka bir adresi bulunmaktadır. Bu durum ise ilanen yapılan tebliğin hükümsüz olmasına neden olur.

1527. Bu maddeye göre emlak vergisi açısından bilinen en son bilinen adresler kısaca şunlardan biri olabilir:

- Mükellef tarafından beyanname ve bildirimlerinde bildirilen adres,[912]

912 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 17.12.1998 tarih ve E:1997/4731, K:1998/4572 sayılı kararı; *davacıya borcu bulunan şahıs tarafından bildirilen adresin "bilinen adres" olarak kabulüne olanak bulunmadığından, idarece ihbarnamelerin ilan yoluyla tebliğinde ve bu tebligata dayanılarak düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmediği,* yönündedir.

- Mükellef tarafından adres değişikliği olarak bildirilen adres,
- Mükellef tarafından, mükellefiyetin sonlandırılması talebi için verilen dilekçede gösterilen adres,
- Yoklama memurları tarafından tespit edilen ve Yoklama fişinde yer alan adresler,
- Vergi mahkemesindeki dava dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adres,[913]
- İdarece tespit edilen adres (adres kayıt sisteminden tespit edilmiş olabilir),
- Mükellefin de tutanakta imzası bulunması şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler.

1528. Burada belirtilen bilinen adreslere tebligat yapılmasında, bu adreslerden tarih itibariyle tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca en son tespit edilmiş olanının dikkate alınması gerekmektedir.

1529. Emlak vergisi yönünden mükellefin bilinen adresinin tespiti kolaydır. Bunların başında vergiye tabi taşınmazın bina olması durumunda bu taşınmazın adresi gelmektedir. Eğer taşınmazın adresi mükellef için tebliğ yapılacak adres değilse, mükellef tarafından İdare'ye bildirilen adresinin olup olmadığı bu adres de yok ise adres kayıt sisteminden adresi araştırılarak tespit edilmelidir. Bu adresler araştırılırken en son adresin hangisi olduğu titizlikle belirlenmelidir.[914]

1530. Bu adreslerden en son olarak bildirileni veya tespit edileni hangisi ise tebligat bu adrese yapılır. Başka bir ifade ile asıl olan, tebligatın mükellefin bizzat ikametgâhında veya işyerinde yapılmasıdır (Alpaslan ve Sakal,2008:238). Bununla birlikte, mükellef ya da muhatap kabul ederse, tebliğ, dairede veya komisyonda da yapılabilir. Mükellefin rızası olmadıkça vergi dairesinde (belediyede) veya komisyonda tebligat yapılamaz. Muhatap dışında olup tebliğ evrakını alabilecek diğer kimselere, kabul etseler dahi dairede veya komisyonda tebligat yapılamaz.[915] Ancak belirtmek gerekir ki yetkili vekil

---

913 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 14.06.1994 tarih ve E:1993/1308, K:1994/3376 sayılı kararı; *dava dilekçesinde belirtilen adreste daimi olarak bulunduğu anlaşılan şahsa yapılan tebligatın usulsüz olduğundan bahsedilemeyeceği,* yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 25.01.1994 tarih ve E:1993/1992, K:1994/355 sayılı kararı; *davacının dava açarken gösterdiği adreste davacı ile aynı işyerinde çalışanlardan birine yapılan tebligatın geçerli olduğu,* yönündedir.

914 **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 06.11.1998 tarih ve E:1997/209, K:1998/319 sayılı kararında; *tebliğin geçerli kabul edilebilmesi için tebligat yapılan adresin, idareye en son bildirilmiş veya idarece usulüne uygun bir şekilde saptanmış ve tebligata elverişli adres olması gerektiği,* belirtilmektedir.

915 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 13.12.1999 tarih ve E:1999/2847, K:1999/4946 sayılı kararı.

tarafından vekâletname ibraz edilerek tebligat alınmışsa, sonradan bu tebligatın usulsüz olduğu iddiasının da kabulü mümkün değildir.

1531. Tüzel kişilere tebligat yerinin, tüzel kişinin kuruluş belgelerinde yer alan adresleri ve işyerleri olacağını ayrıca belirtmekte fayda bulunmaktadır. Bunlar Vergi Usul Kanunu'nun 101'inci maddesinde belirtilen adreslerdir. Tüzel kişilerde memur ve müstahdemlere, tüzel kişiye ait bilinen adresler de yapılabilir (Baykara,2005:18). Ancak Danıştay yasal temsilcinin ikametgâhında kendisine yapılan tebligatı geçerli saymıştır.[916] Ancak tebligat temsilcinin ikametgâhında başka birine yapılmışsa geçerli sayılmamaktadır.[917] Buna karşılık işyeri değişiklik adresini bildirmeyen şirketin müdürünün ikametgâhında kızına yapılan tebliğ geçerli sayılmıştır. [918]

1532. Mükellefin bilinen adresinde bulunmaması halinde, tebliğ orada bulunan kişilere yapılabilmektedir. Ancak bu durumda tebliğin yanlış yapıldığı ve hüküm ifade etmediğinin ileri sürülmesi mümkün olabileceğinden bu durumun ortadan kaldırılabilmesi için öncelikle tebliğ yapılacak mükellefin bilinen adreslerinin tümünde aranması gereklidir (Özbalcı,2007:306, Alpaslan ve Sakal,2008:12).

1533. Bu hususta Tebligat Kanunu'nun 10'uncu maddesine 6099 sayılı Kanun[919] ile eklenen fıkranın da göz önünde bulundurulması gereklidir. Buna göre bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığının anlaşılması veya tebligat yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, bilinen en son adresi olarak kabul edilir ve tebligat buraya yapılır. 6099 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ile 7201 sayılı Kanun'un 21'inci maddesine eklenen fıkra ile de muhatabın adres kayıt sistemindeki adreste hiç oturmamış veya o adresten sürekli olarak ayrılmış olsa dahi, tebliğ memurunun tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memurlarına imza karşılığında teslim edeceği ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştıracağı, ihbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarihin, tebliğ tarihi sayılacağı öngörülmüştür. Tebligat Kanunu'ndaki bu düzenlemenin vergiye ilişkin tebligatlarda da uygulanıp uygulanamayacağı hususunda tereddüt yaşanabilir. Ancak belirtmek gerekir ki Vergi Usul Kanunu'nda adres kayıt sisteminde yer alan adres ile ilgili hüküm yer almadığından Tebligat Kanunu 51'inci maddesi gereğince ve de 6099 sayılı Kanun'un 1'inci mad-

---

916 **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 06.11.1998 tarih ve E:1997/161, K:1998/318 sayılı kararı.

917 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 07.12.1993, E:1993/2542, K:1993/5614 sayılı, **Danıştay 7. Dairesi**'nin 27.02.1995 tarih ve E:1994/4502, K:1995/276 sayılı kararları.

918 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 01.02.2001 tarih ve E:1999/442, K:2001/231 sayılı kararı.

919 19.01.2011 tarih ve 27820 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

desi ile değişik Tebligat Kanunu'nun 1'inci maddesi gereğince tebliğe ilişkin bu özel hüküm vergiye ilişkin tebliğlerde de uygulanmalıdır.

1.7. Tebliğ Usulleri

1534. Tebliğ usulleri, tebliğlerin hukuken geçerli sayılması için hangi yöntemlere yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Tebliğ ile ilgili usuller Vergi Usul Kanunu'nun 99 ila 102'nci maddeleri arasında yer almakta olup, bu hükümler gereğince, tebligatta normal ve mutat usul, posta ile tebliğ usulüdür.[920]

1535. Tebliğ, posta ile tebliğin yanı sıra, şartları çerçevesinde, memur aracılığı ile tebliğ, dairede veya komisyonda tebliğ, ilan yoluyla tebliğ, kapıya yapıştırma (talik) suretiyle tebliğ ve tebliğ yerine geçen muameleler ile tebliğ usulleri ile de yapılabilir. Ayrıca yeni düzenleme ile elektronik ortamda tebliğ imkânı da getirilmiştir.

1536. Bilinen adreste muhataba teslim tarihi tebliğ tarihidir.

1.7.1. Posta ile Tebliğ

1537. Vergi Usul Kanunu'nun 99-100-101-102'inci maddelerinde yer alan hükümlere göre, tebliğ bilinen adreslere posta aracılığı ile yapılır. Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, posta yolu ile (ilmühaberli ve taahhütlü olarak) yapılan tebliğ temel tebliğ yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, tebligatın ispatı bakımından, ilmühaberli ve taahhütlü olarak yapılması gerekmektedir. 5584 sayılı Posta Kanunu'nun[921] 2'nci maddesine göre, "açık ve kapalı mektuplar ile üzerlerinde haberleşme mahiyetinde yazı bulunan kartlar" posta idaresinin "tekeli" altındadır.[922] Buna göre, posta idaresi kullanılmadan, özel dağıtım şirketleri aracılığıyla yapılan tebligatlar da geçersiz olmaktadır (Akın,2007:3).

1538. Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika, kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri daha önce tespit edilmiş özel zarflar kullanılır. Kapalı zarf içerisindeki tebliğ evrakı, posta idaresi tarafından muhatabına ulaştırılır ve bu husus posta görevlisince taahhüt ilmühaberine kaydedilir.

1539. Dikkat edilmesi gereken husus tebliğ zarfının içinde ne olduğunun açıkça zarfın üzerinde yazılması gerektiğidir.

---

920 Kanun'un 93'üncü maddesinde, tahakkuk fişi dışında, vergilendirme ile ilgili olan ve hüküm ifade eden tüm belgelerin ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla -ilmühaberli ve taahhütlü- olarak; adresleri bilinmeyenlere ise ilan yolu ile tebliğ edileceği hüküm altına alınmıştır.

921 08.03.1950 tarih ve 7451 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

922 Vergi Usul Kanunu'nda "*posta vasıtasıyla*" ifadesi yer almakta olup, Tebligat Kanunu'nun 1'inci maddesinde tebligatların "Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü vasıtasıyla" yapılacağı öngörülmüştür.

1540. Posta ile tebliğ usulü ile yapılacak tebliğlerde tebliğ evrakı mutlaka, Vergi Usul Kanunu'nun 101'inci maddesinde belirtilen bilinen adrese gönderilir ve posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır.

1.7.1.1. Tebliğ Evrakının Teslimi

1541. Tebliğ olunacak evrakı ihtiva eden zarf, posta idaresince posta memurunca muhatabına verilir ve alındı kâğıdına[923] muhatap ile posta memuru tarafından tarih ve imza atılmak suretiyle bu teslim durumu tespit edilir.

1541.1. Zarfın üzerinde yazılan adresin değişmiş olmasından dolayı muhatabın bulunamamış olması halinde, bu husus posta memuru tarafından kayıt altına alınır, durum zarfın üzerine yazılarak tebliği yaptıran belediyeye derhal geri gönderilir. [924]

1541.2. Kendisine tebliğ yapılacak muhatabın, imza edecek kadar yazı bilmez veya körlük, hastalık, yaralı olmak gibi herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunuyor olması halinde, kendisine tebliğ yapılan kimsenin sol elinin başparmağı[925] bastırılmak şartıyla evrak tebliğ edilir. Bu tür durumlarda, komşulardan bir kimse; okuryazar bir komşu bulunmaz veya bulunan komşu imzadan imtina ederse, tebliğ memurunun daveti üzerine gelecek olan muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri; ya da bir zabıta memuru huzurunda tebliğ işlemi icra edilir veya durum alındı kâğıdına yazılarak, me-

---

923 Alındı kâğıdının bir diğer adı da *Taahhüt İlmühaberi* olup, bir şeyin teslim alındığını gösteren belge anlamına gelmektedir.

924 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 09.10.1984 tarih ve E:1984/388, K:1984/2679 sayılı kararı; *muhatabının gösterilen adreste tanınmadığı hususunun komşulardan biri, muhtar veya ihtiyar heyetinden biri veyahut zabıta memuru huzurunda tespiti gerektiği ve salt posta memurunun beyan ve imzasına dayanılarak ilanen tebligat yapılamayacağı* yönündedir.

925 25.01.2012 tarih ve 28184 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan, Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'in "İmza edemeyecek durumda olmak" başlıklı 37'nci maddesi şu şekildedir:

(1) Kendisine tebliğ yapılacak kişi, imza atacak kadar yazı bilmez veya diğer sebeplerle imza atamayacak durumda bulunursa okuryazar komşulardan bir kimse, okuryazar bir komşu bulunmaz veya bulunan komşu imzadan kaçınırsa tebliğ memurunun daveti üzerine gelecek olan o mahalle veya köyün muhtar veya ihtiyar heyeti ya da meclisi üyelerinden birisi yahut bir kolluk görevlisi huzurunda aşağıdaki hükümlere göre tebligat yapılır:

a) Kendisine tebliğ yapılan kişinin sol elinin başparmağı, sol elinin baş parmağı yoksa aynı elinin diğer bir parmağı, sol eli yoksa sağ elinin baş parmağı, bu da yoksa diğer parmaklarından biri bastırılır.

b) Tebliğ yapılacak kişinin iki eli de yoksa tebliğ evrakı kendisine verilir.

c) Tebliğ mazbatasında hangi elin hangi parmağının bastırıldığı ve sebebi, tebliğ yapılacak kişinin iki eli de yoksa evrakın kendisine verildiği ve huzurunda tebligat yapılan şahsın kimliği yazılarak hazır bulunan şahsa da imzalattırılır.

mur tarafından tarih ve imza edilmek[926] ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunur.[927]

1541.3. Muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde bu durum ve beyanda bulunan kişinin kimliği, tebliğ alındısına yazılarak, beyanı yapana imzalattırılır.[928] Söz konusu beyanı yapan kişi imzadan imtina ederse, tebliği yapan memur tarafından bu durum da şerh ve imza edilerek, tebliğ edilemeyen bu evrak gönderen idareye iade olunur. Bunun üzerine tebliğ çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa da evrak, aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğ, ilan yolu ile yapılır.

1541.4. Muhatap tebellüğden imtina ederse, yani tebliğ yapılacak kişi tebliğ almak istemezse, tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir. Bu işlemler komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza da atılarak hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunur ve evrak muhatabın önüne bırakılarak tebliğ yapılmış sayılır.

1.7.2. Memur Vasıtasıyla Tebliğ

1542. Memur vasıtasıyla tebliğ, başka bir ifadeyle memur eliyle tebliğ, Vergi Usul Kanunu'nun 107'nci maddesinde yer almaktadır. Tebligat postaya verilmeksizin, idare'nin memuru vasıtasıyla da yapılabilir.[929] Bu durumda posta me-

---

926 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 18.11.1996 tarih ve E:1995/5229, K:1996/4259 sayılı kararı; *tebliğ evrakında, tebliğin muhatabı ile birlikte tebliği yapan görevlinin kimlik bilgilerinin de bulunmasının zorunlu olduğu, bu şekilde yapılmayan tebliğin geçerli kabul edilemeyeceği,* yönündedir.

927 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 06.05.1986 tarih ve E:1984/2044, K:1986/1772 sayılı kararı; *213 sayılı Kanun'un 102'nci maddesinde yazılı işlemlerin komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden veya bir zabıta memuru huzurunda yapılıp durumun taahhüt ilmühaberine yazılıp imzalatılacağı,* yönündedir

928 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 11.03.1986 tarih ve E:1985/716, K:1986/802 sayılı kararı; *geçici olarak başka bir yere gittiği saptanan muhataba yeniden tebligat çıkarılmadan ilanen tebliğ cihetine gidilemeyeceği,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 04.03.1986 tarih ve E:1986/65, K:1986/1114 sayılı kararı; *muhatabın geçici olarak bilinen adresten ayrılması halinde ikinci defa tebliğe gidilmeden ilanen tebliğ yapılamayacağı,* yönündedir.

929 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 10.02.2011 tarih ve E:2008/5721, K:2011/630 sayılı kararı; *tebligatın posta yoluyla yapılabileceği gibi Maliye Bakanlığı'nın gerekli gördüğü hallerde memur vasıtasıyla da yaptırılabileceği, idarece memur vasıtasıyla tebliğ yaptırılması durumunda posta yoluyla tebliğe ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği,* yönündedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 13.10.1998 tarih ve E:1997/4014, K:1998/3274 sayılı kararı; *memur eliyle tebligat yapılabileceği, muhatabın tebellüğden kaçınması üzerine tebliğ evrakının önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edileceği,* yönündedir.

murunca yapılacak işlemler memur tarafından yerine getirilir.[930] Maddeye göre, Maliye Bakanlığı postadaki gecikmeleri önlemek ve vergilendirme ile ilgili işlemlerin daha hızlı yürümesi için posta yerine, memur vasıtası ile tebliğ yaptırmaya yetkilidir.

1543. Emlak vergisinde, vergilendirme süreciyle ilgili yetkiler, belediyelere aittir. Bu nedenle emlak vergisi bakımından bu işlemler, belediyenin tebligat memurları eliyle yürütülecektir. Zira Emlak Vergisi Kanun'un 37'nci maddesinde, *vergi dairesi tabirinin belediyeyi ifade ettiği, Vergi Usul Kanunu'nda verilmiş görev ve yetkilerin belediye başkanları tarafından kullanılacağı, belediye görevlilerinin vergi dairesi müdürü sıfat ve yetkisini haiz bulunduğu* hükümleri yer almaktadır.[931]

1544. Memur eliyle tebliğlerde de, Vergi Usul Kanunu'nda, birinci kitabının beşinci kısmında, belirtilen tebliğ esasları geçerli olup, bu esaslara uyulması gereklidir.

1545. Maddenin 1'inci fıkrasında yer alan "tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırtmaya yetkilidir" hükmü gereğince, bu yolla tebliğ için bir kısıtlamaya tabi olmaksızın tebligat yapılabilecektir.[932] Ayrıca, 98 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk konusu olan özel ve müstacel hallere ilişkin tarhiyatlara ait tebliğlerin ve posta ile yapılan tebliğde, muhatabın adresini değiştirmemesine veya geçici olarak başka bir yere gitmemesine rağmen tebliğin yapılmaması gibi özel hallerde ikinci tebliğin, Vergi Usul Kanunu'nun 107'nci maddesi uyarınca, memur vasıtasıyla yapılması da uygun görülmüştür.

1546. Memur vasıtası ile tebliğ usulü ile yapılacak tebliğlerde tebligat, mutlaka muhatabın bilinen adresine yapılır. Tebligat memur eliyle muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır.

1547. Kapalı zarf içerisindeki tebliğ evrakı, memur eliyle muhatabına ulaştırılır. Zarfın içinde ne olduğunun, açıkça üzerinde yazılması gerekir. Tebliğin ulaştığına ilişkin husus tebligat memurunca taahhüt ilmühaberine kaydedilir;

---

930 **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 06.11.1998 tarih ve E:1997/209, K:1998/319 sayılı kararında; *memur eliyle tebliğde hukuka aykırılık bulunmadığından davanın süre aşımı nedeniyle reddi yolundaki karara karşı yapılan temyiz isteminin reddi gerektiği,* belirtilmektedir.

931 Bu Kanunda geçen "Vergi Dairesi" tabirinin belediyeleri ifade ettiğini belirten Emlak Vergisi Kanunu'nun 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un 113 maddesi ile değişik 37'nci maddesinde ayrıca; *bu Kanun'un uygulanmasında, 1) Belediye gelir şube müdürünün, gelir şube müdürü olmayan yerlerde belediye hesap işleri müdürünün, hesap işleri müdürü olmayan yerlerde muhasebecinin, vergi Dairesi'nin müdürü sıfat ve yetkisini haiz olduğu, 2) Vergi Usul Kanunu'nda mahallin en büyük mal memuruna verilmiş görev ve yetkilerin, belediye başkanları tarafından kullanılacağı,* hükmü de yer almaktadır.

932 143 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca.

memur tarafından tarih ve imza atılmak suretiyle (imza atacak kadar yazı bilmez ise sol elinin başparmağını bastırmak ve hazır bulunanlara imzalattırılmak şartıyla) evrak teslim edilir.

1547.1. Zarf üzerinde yazılan adresin değişmiş olması, muhatabın adresinde bulunamamış veya geçici olarak başka bir yere gitmiş olması, imza edemeyecek kadar yazı bilmez, hasta veya özürlü olması ve muhatabın tebellüğden imtina etmesi gibi durumlarda yapılacak işlemler konusunda posta yolu ile tebliğ konusunda *Tebliğ Evrakının Teslimi* başlığı altında altında açıklanan işlemlerle aynıdır.

1.7.3. Dairede veya Komisyonda Tebliğ

1548. Vergi Usul Kanunu'nun 93'üncü maddesi 2'nci fıkrası ile kanun koyucu tarafından, tebligat işlemlerini kolaylaştırmak için, postayla ya da memur aracılığıyla yapılacak tebliğ işlemlerinin, ilgilinin kabul etmesi koşuluyla daire ya da komisyonda da yapabileceğini kabul edilmiştir.

1549. Mükellef kabul ederse, tebliğ dairede de yapılabilir. Muhatap dışında olup tebliğ evrakını alabilecek diğer kimselere, kabul etseler dahi dairede veya komisyonda tebligat yapılamaz.[933] Ancak yetkili vekil tarafından vekâletname ibraz edilerek tebligat alınmışsa, bu durumda tebligat geçerli sayılabilecektir.

1550. Tebligatta asıl olan posta veya memur vasıtası ile tebliğ olup, tebliğin daire veya komisyonda yapılması, Ancak, ilgilinin kabul etmesi şartıyla yapılacak bir tebligat yöntemidir.

1551. Tebliğ evrakının tesliminde ilişkin yapılacak iş ve işlemler ile dikkat edilmesi gereken hususlar bakımından *Tebliğ Evrakının Teslimi* başlığında yaptığımız açıklamalar bu tebliğ usulünde de geçerlidir.

1552. Bununla birlikte uzlaşma komisyonunda yapılacak tebliğlere ilişkin özel düzenlemeler bulunmaktadır.

1552.1. Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesine göre uzlaşma tutanağının bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Tutanağın alt kısmında bir yere "*Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda ... tarihinde aldım*" ibaresi ve mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir. Uzlaşma sağlanamadığı takdirde (mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma

933 **Danıştay 10. Dairesi**'nin 22.02.2001 tarih ve E:1998/7038, K:2001/693 sayılı kararı; *6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak tebliğlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olduğu, ilgililerin dairede yapılmak istenen tebliği kabul etmemelerinin, tebellüğden imtina olarak değerlendirilemeyeceği,* yönündedir.

tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma sağlanamamış sayılır) komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir.

1552.2. 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış mali müşavir veya muhasebecisine uzlaşma komisyonunda tebligat yapılamaz. Nitekim, İl Özel İdareleri ve Belediyeler Uzlaşma Tebliği'nde bu kişilerin uzlaşma komisyonu toplantısına, uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza koymaksızın, sadece görüşlerini açıklamak üzere katılabilecekleri belirtilmektedir.

1.7.4. İlanen Tebliğ

1553. Adresi bilinmeyen veya ulaşılamayan ve dolayısıyla bilinen adreslere tebligat yapılamayan mükelleflere en son çare olarak ilan yoluyla tebligat yapılabilir. Bir başka ifadeyle, ilan yoluyla tebliğ usulüne, posta yoluyla veya memur eliyle tebligat mümkün olmaz ise başvurulur.[934]

1554. Vergi Usul Kanunu'nun 103'üncü maddesine göre tebliğ;

1) Muhatabın adresi hiç bilinmezse,
2) Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse,
3) Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,
4) Yabancı memleketlerde bulunanlara (konsolosluklar veya diğer elçilikler marifetiyle) tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,

ilan yoluyla tebliğ usulüyle yapılır.

1555. İlanen tebliğ yapılmadan önce mükellefin tebliğe elverişli adresi araştırılmalıdır. Tebligat, taşıdığı önem bakımından mutlak surette muhatabın, bilinen yani malum adreslerine yapılmalıdır. Aksi halde yapılan tebligat geçerli olmayacaktır.[935] Mükellefin adresi biliniyorsa bu bilinen adreslere tebliğ yolları ve imkânları denenmeden doğrudan ilanen tebliğ yoluna gidilemez.[936] Nitekim

---

934 Vergi Usul Kanunu'nun 103 ila 106'ncı maddeleri uyarınca

935 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 23.09.1987 tarih ve E:1986/2915, K:1987/2579 sayılı kararında; p*osta veya memur eliyle yapılmak istenen tebliğden önce ilanen yapılan tebliğ geçerli olamaz*, açıklaması yer almaktadır.

936 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 20.5.1998 tarih ve E:1997/1359, K:1998/1723 sayılı kararı. Bu konuyla ilgili, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 09.06.2004 tarih ve E:2002/2751, K:2004/3948 sayılı kararı; *yükümlünün bilinen adresine kamu alacağının ödenmesi için herhangi bir tebliğ yoluna gidilmeden, ilan yolu ile tebligata gidilmesinin kanuna aykırı olduğu;* **Danıştay 3. Dairesi**'nin 01.02.1984 tarih ve E:1983/1892, K:1984/197 sayılı kararı; *adresi bilinen mükelleflere posta ile tebliğ yolları denenmeden ilan yolu ile tebliğ yapılamayacağı gibi gazete ile tebliğ edildikten sonra memur eliyle tebliğ edilememesinin ilan yolu ile yapılan tebliğe hukukilik kazandıra-*

bu husus Danıştay kararlarında açıkça belirtilmektedir. Danıştay tarafından verilen bir kararda: "Bilinen adrese posta ile tebliğ yoluna gidilmediği tespit edildiğinden, daha önce terk edildiği bilinen adreste düzenlenen adres tespit tutanağına dayanılarak ilanen tebliğ şartlarının oluşmayacağı ..." belirtilmektedir.[937] Yine bir başka Danıştay kararında ise; "Tebliğ imkânsızlığı halinde, tebliğ evrakının, kanunda sayılan kişilere imza karşılığı teslim edilerek tesellüm edenin adresini gösteren ihbarnamenin gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırılmasının zorunlu olacağına"[938] karar verilmiş olup ilanen tebliğden önce gerekirse, kapıya asmak suretiyle tebliğ yolunun bile denenmesi gerektiğine işaret edilmiştir (Alpaslan ve Sakal,2008:10).

1556. Emlak vergisi açısından, ilanen tebliğ yapılabilecek hal, bilinen adrese 2 defa posta veya memur vasıtasıyla gönderilen evrakın tebliğ edilememiş olması durumudur.[939]

1557. İlanın yapılacağı şekil, Vergi Usul Kanunu'nun 104'üncü maddesinde belir-

---

mayacağı; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 17.10.2003 tarih ve E:2003/132, K:2003/388 sayılı kararı; *bilinen adreslerinde bulunamayan davacıya ihbarnamelerin ilanen tebliğ edilmesi üzerine ödeme emri düzenlenmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı*; **Danıştay 7. Dairesi**'nin 11.06.2001 tarih ve E:2000/2371, K:2001/2173 sayılı kararı; *muhatabın en son adres olarak gösterdiği adreste tanınmaması nedeniyle tebligat yapılamadığından ilanen tebliğ yoluna gidilerek tahakkuk eden ve ödenmeyen vergi ve cezaların tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 103'üncü maddesine aykırılık bulunmadığı,* yönündedir.

937 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 09.03.2005 tarih ve E:2003/2571, K:2005/494 sayılı kararı.

938 **Danıştay 4. Dairesi'**nin 10.10.2006 gün ve E:2006/3801-K:2006/1781 sayılı kararı.

939 **Danıştay 4. Dairesi**'nin, 19.11.1998 tarih ve E:1997/5965, K:1998/4358 sayılı kararı; *Vergi Usul Kanunu'nun 102/4'üncü maddesine göre; muhatabın bulunamaması halinde münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılacağı ve ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilmeyerek iade olunursa ilanen tebliğ yoluna gidilebileceği; ikince kez tebliğe çalışılmadan ilanen tebliğ yoluna gidilemeyeceği,* yönündedir. Aynı konuda, **Danıştay 7. Dairesi**'nin, 02.11.1998 tarih ve E:1997/3115, K:1998/3686 sayılı kararı; *tebliğ evrakının muhatabın adresinde bulunamadığından bahisle iade edilmesi halinde tebliğin makul bir süre sonra yeniden yapılması ve bu kez de muhatabın adresinde bulunamaması halinde ilanen tebliğ yoluna gidilmesi gerektiği,* **Danıştay 3. Dairesi**'nin 27.06.1984 tarih ve E:1984/31, K:1984/2267 sayılı kararı; *gösterilen adresten geçici olarak ayrıldığı anlaşılan muhataba ikinci defa tebliğe gidilmeden ilanen tebliğ yapılamayacağı;* **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.06.1984 tarih ve E:1982/562, K:1984/2328 sayılı kararı; *muhatabın geçici olarak başka bir yerde olduğu saptandığına göre ikinci defa tebliğe çıkarılmaksızın ilanen tebliğ hükümlerinin uygulanmasında yasaya uyarlık bulunmadığı*; **Danıştay 4. Dairesi**'nin 21.02.1995 tarih ve E:1994/3621, K:1995/816 sayılı kararı; *ilan yoluyla tebliğ, mükellefiyet adresinin bilinmemesi halinde başvurulacak bir tebliğ şekli olup, adreste bulunmadığı usulüne uygun şekil de saptanmadıkça yükümlülere, bu yolla yapılacak tebliği hüküm ifade etmeyeceğinden, tebligattaki bu usulsüzlük nedeniyle kesinleşmeyen kamu alacağının tahsili için ödeme emri düzenlenmesinin mümkün olmadığı,* yönündedir.

tilmiş olup buna göre, ilanen tebliğlerde yapılması gereken temel üç işlem bulunmaktadır: İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır. İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. [940] Ayrıca tebliğin konusunu oluşturan miktara göre belirlenen gazete ilanı verilir. İlan şekli, vergi aslı tutarı dikkate alınarak belirlenmektedir. Bu durum özellikle gazete ilanları işleminde önem taşımaktadır. Zira ilan yazısının ilan koymaya mahsus mahalde asılması işlemi ile bir nüshasının muhtarlığa gönderilmesi işlemleri vergi tutarı ne olursa olsun her halükarda yapılması gereken işlemlerdir.

1558. İlanen tebligat yapılırken yerine getirilmesi gereken usuli işlemler bulunmakta olup, ilanen tebligatın usulüne uygun yapılmaması halinde, vergi alacağı kesinleşip, ödenecek aşamaya gelemez.[941] İlanen tebliğde, muhataba tebliğin ilan yoluyla duyurulması söz konusu olup bu duyurma işleminin yani ilanın, belli içeriklere yer verilerek ve belirlenmiş şekil şartları yerine getirilerek yapılması gerekir.

1558.1. İlan yazısının;

1) Mükellefin adı-soyadı (tüzel kişilik ise unvanı), vatandaşlık numarası vergi kimlik numarası ile adresi,
2) Tebliğin ilgili bulunduğu vergi veya cezanın dönemi, nevi ve miktarı,
3) Mükellefin ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine bizzat veya vekâletname verdiği vekilleri aracılığıyla müracaat etmesi veyahut taahhütlü mektup veya telgrafla açık adresini bildirmesi halinde, kendisine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı, aksi takdirde ilan tarihinden itibaren bir ayın sonunda tebliğin yapılmış sayılacağı,

hususlarına ilişkin bilgileri içermesi ve bunların ihtar edildiğine ilan yazısın-

940 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 17.03.1998 tarih ve E:1997/4664, K:1998/1221 sayılı kararı; *ilanen tebligatın usulüne uygun olabilmesi için gazetede çıkan ilan yazısının tebliğ yapan dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılması ve bir suretinin mükellefin bilinen son adresine bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmesi gerektiği*; **Danıştay 9. Dairesi**'nin 07.01.1982 tarih ve E:1980/512, K:1982/57 sayılı kararı; *ilan yazısının vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asıldığı ve bir suretinin de muhtarlığa gönderildiği anlaşıldığından yükümlü adına ödeme emri tanziminde yasaya aykırılık bulunmadığı*; **Danıştay 4. Dairesi**'nin 22.01.1996 tarih ve E:1995/2458, K:1996/219 sayılı kararı; *ilanen yapılacak tebligatlarda tebliğin ilgili bulunduğu vergi türü, dönemi ve tutarının ilan yazılarında yer alması, ayrıca ilan yazısının vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılıp bir suretinin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmesi gerektiği, ilanen tebliğin bu şekilde usulüne uygun olarak yapılmaması halinde kesinleşmiş bir amme alacağından söz edilemeyeceği,* yönündedir.

941 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 12.5.1999 tarih ve E:1998/1650, K:1999/1967 sayılı kararı.

da yer verilmesi gerekmektedir.

1558.2. Her bir vergi ve ceza için ayrı ayrı ilan yapılır. İlan şeklinin belirlenmesinde, vergi aslı ve ceza tutarlarının toplamı değil sadece vergi aslı tutarı dikkate alınır. Vergi aslı tutarı kanunda belirlenmiş olan haddi geçerse, haddi geçen miktar esas alınmak suretiyle hem vergi aslı hem de buna bağlı olarak kesilen ceza miktarı aynı şekilde ilan edilecektir. Ancak, vergi aslına bağlı olmayan cezaların, usulsüzlük cezalarının, ilan yoluyla tebliğ edileceği durumlarda, ceza tutarına göre ilanın şekli belirlenecektir. Bu tutarların tespitinde gecikme faizi veya zamları dikkate alınmaz.

1559. İlanda asıl olan, ilanın vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerinde ilan edilmesi olduğundan, ilan yazısı her halükarda tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılacaktır. Bu durum, emlak vergisi bakımından, ilan yazısının tebliğ yapan belediyelerin emlak vergi dairelerinin ilan koymaya mahsus mahalleri olan *Mali Hizmetler Müdürlüğü*'nün ilan duyuru köşesine asılmasını ifade etmektedir. İlanın asılması durumu ve ilanın asıldığı tarih bir tutanakla tespit edilecektir.

1559.1. İlan yazısının vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerine asılmasını izleyen onbeşinci gün, ilan tarihi olarak kabul edilir.[942] Bu tarihten itibaren de bir ay içinde mükellefin ilgili vergi dairesine müracaat etmemesi veya adresini bildirmemesi halinde, bu bir aylık sürenin sonunda tebliğ yapılmış olacaktır.[943] Böylece, askıdaki ilan yazısı,[944] ilan olmaktan çıkıp bir bildirim haline dönüşmektedir.

1559.2. İlan yazısı, askıya çıkarıldığı tarihten itibaren geçen 1 ay 15 günlük sürenin sonunda askıdan kaldırılacaktır.

1559.3. Birden fazla mükellefe ait ilanla ilgili bilgilere, aynı ilan yazısında yer verilebileceğinden, ilan yazısı alfabetik sıralama yapılmak suretiyle hazırlanacak ve yazının her sayfasına müteselsil sıra numarası verilecektir.

1560. İlan yazısının her sayfası, Mali Hizmetler Müdürü tarafından imzalanarak mühürlenecektir.

1561. İlan duyuru köşesine asılan ilan yazısının bir örneği de her halükarda muhatabın bilinen son adresinin bağlı bulunduğu muhtarlığa gönderilir. Tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen

---

942 Vergi Usul Kanunu'nun 104'üncü ve 106'ncı maddeleri uyarınca. Bu hususa ilişkin, 345 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de açıklamalar yer almaktadır.

943 Bu durumda tebliğ tarihinin, ilanın asıldığı günden itibaren 15 gün ile bir aylık sürenin toplamından sonra olduğuna dikkat edilmelidir.

944 Bu durum gazete ilanı gerektirmeyen limitlerin altındaki vergi miktarları içindir. Gazete ilanı gerektiren limitler için ise, gazetedeki ilan, 1 aylık sürenin sonunda artık ilan olmaktan çıkıp bildirim haline dönüşmektedir.

adresine ayrıca posta ile gönderilir. Bu hususların da tutanak ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Tebliğ yapacak belediyenin ilan koymaya mahsus mahallinde askıya çıkarılan ilan yazısının bir örneğinin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmesi işleminin, ilan yazısının askıya çıkarılmasını müteakiben gecikilmeksizin yapılması gerekmektedir.

1562. İlanen tebliğde yapılması gereken işlemlerden bir diğeri ise, tebliğin konusunu oluşturan verginin miktarına göre belirlenen gazete ilanı verilmesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 104'üncü maddenin 3 no.lu bendinde, belli tutarın üzerindeki vergi veya ceza için ayrıca gazete ile de ilan yapılacağı hükme bağlanmış ve ilanen tebliğlerin gazetede yayımlatılmaları hususunda üç farklı vergi miktarı aralığı esas alınmıştır.[945] Bu parasal sınırlar, 2012 yılı için 1.700,00 TL'ye kadar; 1.700,00 TL ila 170.000,00 TL arası ve 170.000,00 TL ve üzeri olarak belirlenmiştir.[946] İlan yazısının, gazete ilanı yayımlanıp yayımlanmayacağı veya yayımlanacak ise hangi gazetelerde yayımlanacağı belirlenen bu miktarlara göre tespit edilecektir. Buna göre;

1562.1. Tebligat konusu verginin tutarı, 1.700,00 TL'den az ise, ilan yalnızca belediyede yapılacaktır. Yani ilan yazısının belediyenin ilan koymaya mahsus mahalline asılması ve bir sureti mükellefin bilinen son adresi muhtarlığına gönderilmesi yeterli olacaktır. Ayrıca, herhangi bir gazetede ilan yayımlattırılmayacaktır.

1562.2. Tebligat konusu verginin tutarı, 1.700,00 TL ila 170.000,00 TL arasında ise, belediye sınırları içinde yayımlanan bir veya daha fazla gazetede ilan yapılacaktır. Bu durumda, söz konusu parasal sınırlar arasındaki vergi miktarları için yapılacak ilanen tebliğin şekli; ilan yazısının belediyenin ilan koymaya mahsus mahalline asılması ve bir örneğinin mükellefin bilinen son adresi-

---

945 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 414 üncü maddesinin 3'üncü fıkrasındaki, "*Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde 5 ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir*" hükmü göz önüne alınarak, Vergi Usul Kanunu'nun 104'üncü maddesinde (ve aynı kanunun Mükerrer 115, 177, 232, 252, 313, 343, 352 (Kanuna Bağlı Cetvel), 353 ve Mükerrer 355 inci maddelerinde) yer alan ve uygulanacak olan miktarlar ve hadler Maliye Bakanlığı tarafından her yıl için Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile yayımlanmaktadır.

946 2011 yılında uygulanan miktarların ve hadlerin, 2011 yılı için %10,26 (on virgül yirmi altı) olarak tespit edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle belirlenen ve 01.01.2012 tarihinden itibaren uygulanacak olan miktarlar ve hadler, 26.12.2011 tarih ve 28154 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 411 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne ekli listede yer almaktadır.

nin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmesinin yanı sıra ayrıca belediye sınırları içinde çıkan ve Basın İlan Kurumunca belirlenen bir veya daha fazla gazetede yayımlatılması işlemlerinden oluşmaktadır. Ancak, belediye sınırları içinde gazete yayımlanmaması halinde, ilanın sadece belediyenin ilan koymaya mahsus yerine asılarak yapılması yeterli olacaktır.

1562.3. Eğer tebligat konusu verginin tutarı ve 170.000,00 TL ve üzerinde bir miktar ise bu durumda ilanın Türkiye genelinde yayımlanan gazetelerden birinde ayrıca yapılması gerekmektedir. Böylece bu parasal sınıra ait vergilerin ilan yazısı için de ilanen tebligat için öngörülen üç farklı şekil işleminin her üçünün de yapılması zorunluluğu bulunduğu açıktır.

1563. İlanen tebliğlerde, tebliğ tarihi ilan tarihinden bir ay sonrasıdır. Ancak ayrıca gazete ilanının yapıldığı durumlarda tebliğ tarihinin, hangi tarih olacağı hususunda görüş farklılıkları yaşanmaktadır. Zira bu durumda, ilan yazısı, hem askıya asıldığı hem de gazetede yayımlandığı için, şayet her ikisi de aynı gün değilse, iki farklı ilan tarihi oluşabilmektedir. Nitekim bir yandan ilanın askıya asılmasını izleyen onbeşinci gün ilan tarihi olurken öte yandan ilanın gazetede yayımlandığı gün ilan tarihi olmaktadır. Netice itibariyle tebliğ tarihi de ilan gününden itibaren hesaplandığından bu durumda tebliğ tarihi için de iki farklı gün söz konusu olmaktadır. Oysa tebliğ tarihinin, tebliğe bağlı işlemlerin yürütülmesi ve tebliğ edilen evraka ilişkin hakların kullanılması bakımından büyük önem taşıması dolayısıyla net olarak belirlenmesi gerekmektedir.

1563.1. Örneğin, 2010 yılına ait, 200.000,00 TL vergi aslı ve 200.000,00 TL vergi ziyaı cezasına ilişkin ihbarnamenin tebligatının, mükellefe bilinen adreslerine ulaşılamaması sonucu ilanen tebliğ usulüyle tebliğ edilecek olması halinde;

1563.2. Belediyenin emlak vergileri için ilan koymaya mahsus yeri olan Mali Hizmetler Müdürlüğü'nün ilan duyuru köşesinde 12.02.2012 tarihinde *askıya çıkarılmış* ise *ilan tarihi,* bu askı tarihinden itibaren onbeşinci gün olan 27.02.2012 tarihi olacaktır. Tebliğ tarihi ise bu ilan tarihinden itibaren bir ay sonrası olan 27.03.2012 tarihi olacaktır.

1563.3. Parasal sınırlar gereğince, vergi aslı tutarı 170.000,00 TL'nin üzerinde olduğu için bu ilanen tebligatta, ilanın ayrıca Türkiye genelinde yayımlanan gazetelerden birinde yapılması gerektiğinden diyelim ki *gazete ilanı* da *02.03.2012* tarihinde yayımlanmış ise, bu durumda tebliğ tarihi, gazetede ilanın yayımlandığı tarihten bir ay sonra olacağı için, 02.04.2012 tarihi olacaktır.

1563.4. Kendisine ilanen tebliğ yapılan bu mükellef gazete ilanını esas alarak yasal haklarını (dava açma, uzlaşma, indirim ve benzeri gibi) kullanması durumunda, gazete ilanına göre tebliğ tarihi olan 02.04.2012 tarihini esas alacağından, dairedeki askı tebliğ tarihi olan 27.03.2012 tarihine göre haklarını kullanmakta geç kalmış olacaktır.

1563.5. Bu tür durumlarla karşılaşılmaması için, gazete ilanı ile vergi dairesi askısında yapılacak olan ilanın aynı tarihte olmasına özen gösterilmesi yerinde olacaktır. Ya da, gazete ilanında, ilanın notlar bölümünde, ilan yazısının askıya alındığı tarihin, askı ilan tarihinin ve bu tarihten itibaren bir ay içinde tebliğ edilmiş sayılacağının yani tebliğ tarihinin açıkça belirtilmesi ve gazete ilanıyla bildirilmesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle örneğimize göre, ya gazete ilanının da askının ilan tarihi olan 27.02.2012 tarihi olarak belirlenmesi ya da örneğimizdeki gazete ilanın notlar bölümünde, *vergi dairesindeki askıya göre askı tarihinin 12.02.2012, ilan tarihinin 27.02.2012 ve tebliğ tarihin de 27.03.2012 tarihi olduğu*nun belirtilmesi gerekir.

1564. Hem askı yoluyla hem de gazetede yapılan ilan bazı sonuçlar doğurmaktadır. İlan yapıldığında mükelleflerin ilan tarihinden başlayarak bir ay içerisinde ilanı yapan makama bizzat veya vekilleri ile başvurarak ya da taahhütlü mektup ve telgrafla açık adreslerini bildirmeleri gerekir. İlanın üzerine bizzat kendileri veya vekilleri müracaat eden muhataplara yerinde; adres bildirenlere ise bildirilen adrese posta ile tebliğ yapılır. İlan tarihinden başlayarak bir ay içinde müracaat yapılmamış ve adres bildirilmemiş ise bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır.

1565. Gerek askıdaki ilan tarihini ve gerekse gazete ilan tarihini takip eden bir aylık sürenin sonunda yani tebliğ tarihi itibariyle artık söz konusu ilan, ilan olmaktan çıkıp bir tebligat/bildirim haline dönüşmektedir.

1.7.5. Elektronik Ortamda Tebliğ

1566. Vergi Usul Kanunu'na 23.7.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun'la eklenen 107/A maddesi ile; diğer usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ mümkün hale getirilmiştir. Öngörülen düzenlemeyle vergi mevzuatı çerçevesinde yapılabilecek tüm tebliğlerin elektronik ortamda yapılabilmesine imkân sağlanmaktadır. Tebliğin elverişli elektronik bir adrese yapılması suretiyle, veri güvenliği ve muhatabın hukuki sonuçlar açısından tebliğden haberdar olması sağlanmaktadır.

1567. Bunun için elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapının kurulması, kurulmuş olanların kullanılması gerekmektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığı usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Bu hususta yönetmelik çıktıktan sonra bu imkândan da yararlanılabilecektir.[947] Kanun'da yapılan bu değişiklik ile elektronik ortamda tebliğ yöntemine yer verilerek,

947 Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik alt yapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

gelişen teknolojiden faydalanarak, hem maddi yönden hem de zamandan tasarruf ederek tebliğ işlemlerini elektronik ortamda sağlamayı amaçlamıştır (Gınalı, 2011:216).

1.7.6. Kapıya Asmak (Talik) Suretiyle Tebliğ Hususu

1568. Bu tebliğ şekli 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun "Tebliğ İmkânsızlığı ve Tebellüğden İmtina" başlıklı 21'inci maddesi ile düzenlenmiştir. Bu tebliğ şekline göre; tebliğ yapılacak kimse gösterilen adreste bulunmaz veya tebliğ evrakını almak istemezse tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veya zabıta amir veya memurlarına imza karşılığında teslim eder ve düzenlenen tutanak kapıya yapıştırılır. Tutanağın kapıya yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi sayılır. Danıştay kararlarına göre, ihbarnamenin kapıya yapıştırılmayıp komşuya bırakılması tebligatı geçersiz kılmaktadır.[948] Tebliğ yapılacak kişinin adresi, adres kayıt sistemindeki adresi ise muhatap o adreste hiç oturmamış veya adresten sürekli olarak ayrılmış olsa dahi tebliğ memuru tarafından tebliğ evrakı bu şekilde teslim edilir ve düzenlenen tutanağın kapıya yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi sayılır.

1569. Kapıya yapıştırma (talik) suretiyle tebliğ usulünün, vergilerle ilgili tebliğlere de uygulanabilecek olan bir tebliğ yöntemi olduğu yönünde görüşler vardır. (Özbalcı,2007:294). Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu hükümleri uygulanabilecek olduğundan bu tebliğ şeklinin vergi ile ilgili tebliğlerde uygulanıp uygulanamayacağı üzerinde de durulması gereklidir.

1569.1. Bu tebliğ yönteminin vergi işlemlerinin tebliğinde kullanılıp kullanılamayacağı konusu çok da açık değildir. Nitekim *Tebliğ Evrakının Teslimi* başlığında da belirttiğimiz üzere; muhatap tebellüğden imtina ederse, yani tebliğ yapılacak kişi tebliğ almak istemezse, tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir. Bu işlemler komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza da atılarak hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunur ve evrak muhatabın önüne bırakılarak tebliğ yapılmış sayılır. Muhatabın evrakın tesliminden imtina etmesinde tebligat bu şekilde yapılır. Tebliğ yapılacak kimse gösterilen adreste bulunmaz evrak merciye iade edilecek, bu adrese bir daha tebliğ gönderilecek ve yine yapılamazsa ilanen tebliğ yapılacaktır. Bu durumda bu yöntemin kullanılması mümkün değildir.

1569.2. Bu usul ile ilgili olarak; Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde vergilendirmeye ilişkin işlemlerin nasıl tebliğ edileceğinin belirtildiği, sözkonusu

948 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 15.06.1993 tarih ve E:1993/2585, K:1993/1279 sayılı kararı.

maddelerde bu tebliğ şeklinden bahsedilmediği, yönünde verilen kararlar bulunmaktadır.[949]

1570. Bu yönteme ilişkin olarak Tebligat Kanunu'nun 10'uncu maddesine 6099 sayılı Kanun ile eklenen fıkranın da göz önünde bulundurulması gereklidir. Buna göre bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığının anlaşılması veya tebligat yapılamaması hâlinde, muhatabın adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi, bilinen en son adresi olarak kabul edilir ve tebligat buraya yapılır. 6099 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ile Tebligat Kanunu'nun 21'inci maddesine eklenen fıkra ile de muhatabın adres kayıt sistemindeki adreste hiç oturmamış veya o adresten sürekli olarak ayrılmış olsa dahi, tebliğ memurunun tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memurlarına imza karşılığında teslim edeceği ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştıracağı, ihbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarihin, tebliğ tarihi sayılacağı öngörülmüştür. Ancak belirtmek gerekir ki Vergi Usul Kanunu'nda adres kayıt sisteminde yer alan adres ile ilgili hüküm yer almadığından Tebligat Kanunu'nun 51'inci maddesi gereğince ve de 6099 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile değişik Tebligat Kanunu'nun 1'inci maddesi gereğince tebliğe ilişkin bu özel hüküm vergiye ilişkin tebliğlerde de uygulanmalıdır.

1.7.7. Tebliğ Yerine Geçen İşlemler

1571. Tebliğ işlemlerinin, belirttiğimiz tebliğ usulleriyle yapılması esas olup, vergilendirme ile ilgili olarak yapılan işlemler ise ancak bundan sonra hüküm ifade edecek bir duruma gelir. Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında, bu esasın dışında tebliğ yerine geçecek bazı işlemlere de yer verilmiş ve Vergi Usul Kanunu'nun 109'uncu maddesinde tebliğ yerine geçen bu işlemlerin mahfuz olduğu hüküm altına alınmıştır.

1572. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30'uncu maddesinde, verginin idarece tarhı ile ilgili olarak özel bir tebliğ esası düzenlenmiştir. Buna göre, anılan madde kapsamında tarh edilen vergiler ve cezalarına ilişkin ihbarnameler, bir taraftan mükellefin bilinen adresine posta ile gönderilir. Öte yandan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır. Vergi mahkemesinde dava açma suresi, adreste tebliğ yapıldığında bu tarihte, aksi durumda, ilan tarihinden baslar. Buradaki özellik, dava açma süresinin tebliğ veya ilan gününü izleyen tarihten değil, fakat aynı günden başlamasıdır (Pehlivan,2005:4).

---

949 Örneğin, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 12.02.2008 tarih ve E:2007/6375, K:2008/684 sayılı kararı ve **Danıştay 7. Dairesi**'nin 04.05.2009 tarih ve E:2008/1216, K:2009/2313 sayılı kararı; *bu usule göre yapılan tebligatın geçersiz olduğu,* yönündedir. **Danıştay 11. Dairesi**'nin 01.11.1996 tarih ve E:1995/4527, K:1996/3788 sayılı kararı da aynı yöndedir.

1573. Beyan usulüne göre alınan vergilerde yükümlüye ayrıca tarh işleminin tebliği gerekmez; tarh ve tahakkuk aşamaları birlikte gerçekleşir. Tahakkuk fişinin mükellefe verilmiş olması tebliğ yerine geçmekte ve ayrıca tebliğ işlemine gerek kalmamaktadır.

1574. Tebliğ yerine geçen işlemlerde, tebliğ günü bu işlemin yapıldığı gün olup, yasal süreler tebliğ yerine geçen işlemin yapıldığı günü izleyen günden başlayacaktır.

1.8. Hatalı Tebliğler ve Tebliğin Geçersiz Sayılacağı Haller

1575. Tebliğlerle ilgili, tebliğ evrakındaki hatalar ve tebliğ usulündeki hatalar olmak üzere iki çeşit hatadan bahsedilebilir. Tebliğ evrakındaki hatalar Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde düzenlenmiştir. Tebliğ usulündeki hatalar, kanunun tebliğ usulünü belirleyen hükümlerine aykırılık halinde söz konusu olmaktadır. Önceki kısımlarda da vurguladığımız üzere, usulüne uygun olarak tebliğ edilmemiş evrakların hüküm ifade etmesi söz konusu değildir. Hatalı tebligat yapılmış olduğunun tespiti halinde zamanaşımı süresi de göz önüne alınarak tebliğin Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümlerine göre tekrar düzeltilmesi gerekmektedir.[950]

1576. Tebligatın usule uygun şekilde yapılması zorunlu olmakla birlikte usulsüz yapılsa bile, ilgilinin bilgisine girmesi durumunda o tarih itibariyle geçerli kabul edilir.[951] Bu tarihin geçerli olarak kabul edilebilmesi için muhatap tarafından öğrenme-ıttıla tarihi olarak beyan edilmesi gerekir. Bu durumla özellikle usulsüz tebliğ işleminden sonra dava açılması durumunda karşılaşılmaktadır. Bu durumda, usulsüz tebliğ üzerine açılacak davada, mahkemelerce davacı tarafından öğrenme tarihi olarak gösterilen tarih göz önüne alınarak, davanın esası hakkında karar verilecektir. Bu konuda Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmamakla birlikte, Tebligat Kanunu'nun 32'nci maddesinde, tebliğin usulüne aykırı yapılmış olması durumunda, muhatabın tebliğe muttali olmuş ise tebliğin geçerli sayılacağı ve muhatabın beyan ettiği tarihin, tebliğ tarihi olarak kabul edileceği düzenlenmiştir.[952]

---

950 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 07.07.2004 tarih ve 31948 sayılı **özelge**si.

951 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 08.10.1996 tarih ve E:1995/4981, K:1996/3474 sayılı kararı.

952 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 08.04.2002 tarih ve E:2001/4914, K:2002/1461 sayılı kararında; usulsüz tebliğde, öğrenme tarihine göre süresinde açılan davanın, öğrenme tarihine göre *değil de tebliğ tarihi esas alınarak verilen mahkeme kararında isabet görülmediği,* belirtilmiştir. Bu karara göre; Tebligat Kanunu'nun 32'nci maddesi vergilendirme ile ilgili vesikaların tebliğinde uygulanabilecektir. Ayrıca, **Danıştay 4. Dairesi**'nin 15.03.1999 tarih ve E:1998/906, K:1999/1052 sayılı kararı; *hatalı tebligatlarda, muhatabın, tebliğe muttali olduğunu beyan ettiği tarihin tebliğ tarihi addolunacağı,* yönündedir.

1.8.1. Tebliğ Evrakında Hata

1577. Vergi Usul Kanunu'nun "Hatalı Tebliğler" başlıklı 108'inci maddesi tebliğ evrakındaki hatalarla ilgilidir. Burada söz edilen hatalar, tebligat işlemine değil de tebliğ edilen işleme veya evraka ait olan hatalardır.

1578. Madde metnine göre, tebliğ edilecek vesikalar esası etkilemeyen şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler. Ancak vergiye ilişkin ihbarnamelerde; mükellefin adının, verginin nev'i veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması tebliği hükümsüz kılar. Ayrıca tebliğ edilecek vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş olması da vesikayı hükümsüz kılar.

1579. Buna göre; tebliğ olunan belgelerdeki esası etkilemeyen şekil hataları belgenin hukuki değerini etkilememektedir. Yani tebliğ olunan belgede esasa ilişkin olmayan şekil hatalarının bulunması tebligatı geçersiz hale getirmez. Fakat tebliğ konusu belgede mükellefin adının, verginin türünün, vergi miktarının ya da dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya tebliğ konusu belgenin görevli olmayan bir makamca düzenlenmiş olması durumlarında söz konusu bu tür şekil hataları tebliğ edilen belgeyi geçersiz kılacaktır.

1580. Esasen bu madde ile tebliğ edilecek bir evrakta bulunması zorunlu olan hususlar ortaya konulmuştur. Buna göre tebliğ konusu evrakta; işlemi yapan yetkili idarenin, mükellefin adının, verginin tür ve tutarının, bu işleme karşı dava açma süresinin yer alması gerekmektedir. Özellikle dava konusu evrakta dava açma veya itiraz süresi ile mercii belirtilmediği durumlarda vergi mahkemesinde açılacak davada bu tebligatların geçersiz sayıldığını ve bu tebligatlara dayalı işlemlerin iptal edildiğini, Danıştay'ın istikrar kazanan kararlarının bu yönde olduğunu belirtmek, dikkatten kaçan bir husus olması bakımından, yerinde olacaktır.[953]

1.8.2. Tebliğ Usulünde Hata

1581. Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde yer alan tebliğ evrakında hatanın yanı sıra, tebliğin kanunda belirtilen usullere uygun olarak yapılmamış olması durumunda da hatalı tebliğ söz konusu olacaktır. Tebliğ işlemleri Vergi Usul Kanunu'nun, tebliğ ile ilgili hükümlerinde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak yapılmazsa tebliğ geçersiz sayılır. Bu durumda belediyeye itiraz edilebileceği gibi vergi mahkemesine başvurularak idari işlemin iptali de talep edilebilir.

---

953 **Danıştay 5. Dairesi**'nin 13.11.2006 tarih ve E:2005/2134, K:2006/2156 sayılı kararında; *tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde, bu bilgiye yer verilmediğinden, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, dava açma suresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmadığı,* belirtilmektedir.

1581.1. Her ne kadar ödeme emrine karşı açılacak davalarda itiraz nedenleri 6183 sayılı Kanun ile belirlenmiş ise de hatalı tebliğe rağmen mükellefin tarhiyata dava açma süresini kaçırmış olması ve kesinleşen alacağın ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmesi durumunda ödeme emrine karşı açılan davalarda, tahakkuk ile ilgili tebliğlerin hatalı olduğu ileri sürülebilir.[954] Bu şekilde yapılan itirazlar yargı tarafından dikkate alınmaktadır (Gınalı,2011:220).

1582. Tebligat işlemlerinin sıhhatine etki eden durumların mükellef ve/veya idare tarafından derhal tespit edilmesi ve ortadan kaldırılması gerekmektedir. Aksi halde mükellef haklarının ağır bir şekilde ihlal edildiği durumlar ortaya çıkabilmekte ve vergi idaresi ile mükellef ilişkilerin üzerine oturduğu "güvene dayalı temel" sarsılmaktadır. Buradan hareketle, vergi idaresinin de hatalı tebligat işlemlerin mahal vermeyecek düzenlemeleri yapması ve yeri geldiğinde -mükellef başvurusunu beklemeksizin- hatalı tebligatları düzelterek vergisel işlemlerin sıhhatini yeniden temin etmesi gereklidir. Zira, hatalı tebliğe muhatap olanların idareye başvurma veya vergi mahkemesinde dava açma yolları açıktır (Akın,2007:2-12). Nitekim hatalı tebliğler nedeniyle hem tebligat işleminin ve hem de dolayısıyla tebliğ edilen evrak ve bu evraka ait işlemlerin geçersiz sayıldığına ilişkin pek çok yargı kararı bulunmaktadır.

1582.1. Yargı organlarınca verilmiş olan çeşitli kararlarda -dava açma süresi geçirilmiş olmasına rağmen- hatalı tebliğe istinaden gerçekleşen tarhiyata ilişkin çıkarılan ödeme emirlerini iptal etmektedir. Danıştay 4. Dairesi'nin E:1995/1945 ve K:1995/5872 sayılı kararında: "Takibe konu vergi ve cezanın Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilmemesi halinde kesinleşmesinden söz edilemez" denilmiştir.

1582.2. Hatalı tebligata ilişkin diğer bir önemli husus, ilgilinin bilinen adreslerine tebliğ yapılmadan ilanen tebliğ yoluna gidilmesidir. Bu durumda da ilanen tebligatı geçerli sayabilmek mümkün bulunmamaktadır. Danıştay tarafından da, bu hususa vurgu yapılarak tebligat işlemi geçersiz sayılmaktadır.[955] Dolayısıyla, ilan yoluyla tebligatın mükellefin adresinde bulunamaması ve/veya mükellefin adresinin bilinmemesi hallerine münhasır olduğu ortaya çıkmaktadır.

1582.3. Tebliğ işleminin, kanunen kendine tebliğ yapılabilecek şahıslar yerine başkalarına yapılması da bir sakatlık nedenidir. Örneğin kanuni temsilci, umumi

---

954 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 29.06.2004 tarih ve E:2003/1803, K:2004/1564 sayılı kararı; *ödeme emrinin dayanağı ihbarnamelerin, borçlunun bilinen adreslerine usulüne uygun tebliğine çalışılmadan ilanen tebliğ edilmesi halinde kamu alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyeceği,* yönündedir.

955 Örneğin, **Danıştay 9. Dairesi**nin 09.06.2004 tarih ve E: 2002/2751, K:2004/3948 sayılı kararında; *yükümlünün bilinen adresine kamu alacağının ödenmesi için herhangi bir tebliğ yoluna gidilmeden, ilan yolu ile tebligata gidilmesinin kanuna aykırı olduğu,* belirtilmektedir.

vekiller veya vergi cezası kesilenler dışındakileri yapılan tebligat,[956] mükellefin boşandığı eşine yapılan tebligat,[957] tasfiye halinde olan şirkete ilişkin tasfiye memuruna yapılmayan tebligat,[958] yetkili olmayan tüzel kişi temsilcilerine yapılan tebligat,[959] gibi.

---

956 Örneğin, **Danıştay 4. Dairesi**'nin 29.11.2000 tarih ve E:1999/4568, K:2000/4962 sayılı kararında: *Vergi Usul Kanununda, tahakkuk fişi dışındaki vergilendirme ile ilgili diğer bütün belgelerin ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla ilmühaberli - taahhütlü olarak tebliğ edileceği, tebliğin mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılacağı hükme bağlanmıştır. Olayda, kanundaki bu düzenlemeye uyulmayarak köy aza'sına tebliğ edilen bilgi isteme yazısının usulüne uygun olarak tebliğ edilmemiş olması, davacının İdare'ye bilgi vermiş olması ve bilgilerin gerçeği yansıtmadığı hususunda somut veriler ortaya konmamış olması sebepleriyle ... yasal isabet yoktur,* ifadesi yer almaktadır.

957 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 06.11.1996 tarih ve E:1995/3886 ve, K:1996/3902 sayılı kararı.

958 Örneğin, **Danıştay 4. Dairesi**'nin 18.12.1995 tarih ve E:1995/4216, K:1995/5696 sayıl kararı bu yöndedir. Ve yine **Danıştay 4. Dairesi**'nin 7.4.2004 tarih ve E:2003/1554, K:2004/686 sayılı kararında; *yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin, bilinen adreslere tebliğ edilememesi nedeniyle ilanen tebliğ yoluna gidilmiş, ödeme emirleri ise iflas masasına tebliğ edilmişse de; davacı kurumun iflas ettiği tarihten itibaren yapılacak tüm tebligatların iflas masasına yapılması gerekirken olayda kanuna uygun olarak tebliğ yapılmadığından ve usulüne uygun tebliğ edilmeyen ihbarnameler nedeniyle kesinleşen bir kamu alacağından bahsedilemeyeceğinden, düzenlenen ödeme emirlerinin iptali gerekmektedir*, ifadesi yer almaktadır.

959 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 02.06.1997 tarih ve E:1997/4159 ve, K:1998/2365 sayılı kararı.
Ancak tebligat yapılan kişinini yetkili olup olmadığı hususunda dikkat çeken bazı özelliklere bulunduğunu belirtmek amacıyla; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 22.4.2005 tarih ve E:2005/64, K:2005/121 sayılı kararında; d*avacı, uyuşmazlığa konu ödeme emirlerinin dayanağını oluşturan ihbarnamelerin kendisinin işyerinde bulunmadığı bir sırada "..." isimli bir bayana tebliğ edildiğini ve kendisinin tarhiyattan dava açma süresinin sona ermesinden sonra haberdar olduğunu ileri sürerek, ödeme emirlerinin iptalini istemişse de; davacı tarafından tebliğ zarfında yer alan adresin kendisine ait olmadığı yönünde bir iddiada bulunulmamış olması, iş saatleri dahilinde "personel ..." kaydıyla imza karşılığı tebliğ edilen evrakın, kendisinin bulunmadığı sırada tanımadığı bir şahıs tarafından teslim alınmasının da normal ve mutad olmaması sebepleriyle, usulüne uygun olarak tebliğ edilmiş olan ihbarnameler dolayısıyla düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka aykırılık yoktur*, ifadesinin yer aldığını; **Danıştay 7. Dairesi**'nin 17.5.2004 ve E:2002/425, K:2004/1316 sayılı kararında; "*belge isteme yazısının tebliğ edildiği şahsın davacının çalışanı olduğu yolunda yapılmış bir tespit olmaması, dolaysıyla da davacıya usulüne uygun yapılmış bir tebligattan bahsedilemeyecek olması sebebiyle yerel mahkemece iptal edilmişse de; belge isteme yazısı davacının işyeri adresi yazılarak tebliğe çıkarılmış ve bu adreste yeğeni olduğu belirtilen şahsa tebliğ edilmiş olduğundan ve tebliğ edilen adreste tebligatı alan kişinin aksi kanıtlanmadığı sürece tebligatı almaya yetkili olduğunun kabulü gerekeceğinden,...yapılan tarhiyat hukuka uygundur*, ifadesinin yer aldığını belirtmek yerinde olacaktır. Ayrıca, Danıştay 7.Dairesi'nin 21.04.1999 tarih ve E:1998/759, K:1999/1612 sayılı kararında; *muhtap tüzel kişi şirket adına yapılan tahakkuka ilişkin tebligatın, şirket ortaklarından birinin şahsi işletmesindeki işçisine yapılamayacağına,* hükmetmiştir.

1582.4. Mükellefin yeni adresi bilindiği halde eski adresine yapılan tebligat[960] da geçersiz olmaktadır. Diğer bir deyişle, vergi idaresinin kendisine en son bildirilen (veya tespit edilen) ve en güncel olan adrese tebliğ yapma zorunluluğuna uymaması da tebligatı dolayısıyla bu tebligata dayanan vergisel işlemi sakatlamaktadır.

1.9. Tebligatla İlgili Sorumluluk ve Yaptırımlar

1583. Tebligatla ilgili hukuki düzenlemeler göz önüne alındığında, gerek tebligat memurlarının tebliğin usulüne uygun olarak yapılmasından ve gerekse tebliğ işlemlerinin yürütülmesine muhatap olabilecek kişilerin belli başlı ödevleri yerine getirmesinden dolayı sorumlulukları ve bu sorumluluklarına aykırı davranmaları halinde karşılaşacakları yaptırımlar öngörüldüğü görülecektir.

1.9.1. Tebligat Memurlarının Sorumlulukları

1584. Tebligat, verginin kesinleşmesi ve tahsil edilebilmesi açısından çok önemli bir işlem ve aşama olduğundan tebligatın usulüne uygun yapılmaması nedeniyle tebligat memurlarının sorumluluklarının değerlendirilmesi gereklidir. Tebliğ işleminin çabuk, doğru ve eksiksiz bir şekilde sonuçlandırılması tebligatlara ilişkin hükümleri uygulayacak olan görevlilerin görevlerini savsaklamadan bilinçli bir şekilde yapmalarına bağlıdır. Bu bakımdan idarelerin de tebliğle sorumlu memurlarının mevzuata ilişkin eksikliklerini gidermesi ve bu konuda gerekli eğitimleri vermesi gerekmektedir.

1585. Vergi Usul Kanunu usulsüz tebliğde memurun sorumluluğuyla ilgili özel bir hükmü haiz değildir. Bu hususla ilgili olarak, Tebligat Kanunu'nda düzenlenen hükümlerin, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümlerinin, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerinin ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümlerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

1586. Tebligat Kanunu'nun 52'nci maddesi uyarınca, Kanun'un tatbikinde vazifeli bulunan memur ve hizmetlilerin işledikleri suçlar ile kendilerine karşı işlenen suçlardan dolayı, Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlisine ilişkin hükümlerine göre cezalandırılacaklardır ve bu disiplin hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

1587. Görevli tebliğ memurları (tebligatla ilgili görevleri nedeniyle mahalle, köy muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri) işledikleri suçlardan dolayı eylemlerinin nitelik ve derecesine göre Türk Ceza Kanunu'nun uygulanmasında memur sayıldıklarından, bu anlamda Tebligat Kanunu'ndan doğan görevlerini eksik ve geç yapmak ya da görevlerini bilerek yasaya aykırı yapmak şeklindeki

960 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 09.03.2005 tarih ve E:2003/2571, K:2005/494 sayılı kararı.

eylemleri, Türk Ceza Kanunu'nun *görevi kötüye kullanma* suçunu düzenleyen 257'inci maddesine göre cezalandırılmaları mümkündür.

1587.1. Türk Ceza Kanunu'nun görevi kötüye kullanma başlıklı 257'inci maddesine göre; kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İrtikâp suçunu oluşturmadığı takdirde, görevinin gereklerine uygun davranması için veya bu nedenle kişilerden kendisine veya bir başkasına çıkar sağlayan kamu görevlisi, birinci fıkra hükmüne göre cezalandırılır.

1587.2. Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesi uyarınca, usulsüz tebligat nedeniyle kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlanması durumunda ceza davasına ve neticesinde ceza alınmasına sebebiyet verilebilir. Aynı şekilde usulsüz tebligat nedeniyle idare tarafından mükellefe tazminat ödenmesi durumunda tebligat memuruna ödenen miktar nedeniyle rucû söz konusu olabilir.

1588. Ayrıca tebliğle görevli memurlar hakkında 657 sayılı Kanun çerçevesinde disiplin işlemi yapılır.

1588.1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun kişisel sorumluluk ve zarar başlıklı 12'inci maddesine göre; Devlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen Devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar. Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır. Zararların ödettirilmesinde bu konudaki genel hükümler uygulanır. Ancak fiilin meydana geldiği tarihte en alt derecenin birinci kademesinde bulunan memurun brüt aylığının yarısını geçmeyen zararlar, kabul etmesi halinde disiplin amiri veya yetkili disiplin kurulu kararına göre ilgili memurca ödenir.

1588.2. Aynı Kanun'un 124'üncü maddesine göre de; kamu hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesini sağlamak amacı ile kanunların, tüzüklerin ve yönetmeliklerin Devlet memuru olarak emrettiği ödevleri yerine getirmeyenlere, uyulmasını zorunlu kıldığı hususları yapmayanlara, yasakladığı işleri yapanlara disiplin cezası verilir. Bu cezalar eylemin niteliğine göre uyarma, kınama, aylıktan kesme, kademe ilerlemesinin durdurulması, memurluktan çıkarma olabilir.

1589. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kamu zararı başlıklı 71'inci maddesine göre; *kamu zararı*; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır. Maddenin devamında kamu zararının belirlenmesinde, idare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmamasının da esas alınacağı belirtilmiştir. Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir. 5018 sayılı Kanun uyarınca tebligat işlemlerinin usulüne uygun yapılmaması nedeniyle verginin zamanaşımına uğraması, tahsil edilememesi, idarenin tazminat ödemesi ve benzeri durumlarda oluşan kamu zararından tebligat memuru sorumlu olabilecektir.

1.9.2. İlgililere Yönelik Yaptırımlar

1590. Tebliğlere ilişkin sürecin yürütülmesinde, gerek tebligatın muhatabı olan tebliğ yapılacak kişilerin ve gerekse tebliğ yapılması aşamasında tebliğ mahallinde bulunan kişilerin yerine getirmekle yükümlü oldukları ödevleri bulunmaktadır. Kanuni düzenlemelerde, yanlış adres bildirilmesi, tebliğ evrakının muhataba verilmemesi, tebligatı kabulden kaçınılması, yalan beyanda bulunulması gibi durumlara yönelik yaptırımlar hüküm altına alınmıştır. Buna göre kısaca;

1590.1. Tebligat yapılması gereken hallerde bir kimse kendisine veya başkasına ait isim veya adresi yanlış olarak bildirir ise, hakkında altı aydan iki yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağını;[961]

1590.2. Muhatap namına kendilerine tebligat yapılan kimseler tebliğ evrakını muhataplarına en kısa zamanda vermedikleri ve bundan gecikme veya zarar vukua geldiği takdirde bir yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacağını;[962]

1590.3. Kendisine yapılması gereken tebligatı almayan muhatap ile muhatap adına tebligatı kabule mecbur olup da tebligatı kabul etmeyenler hakkında da bir yıla kadar hapis cezası uygulanacağını;[963]

1590.4. Ayrıca yalan beyanda bulunan kişilerle ilgili olarak, a) Kendisi hakkında tebliğ memuruna yalan beyanda bulunan muhatapların; b) muhatap namına kendisine tebligat yapılabilecek olup da, bu Kanun'un tatbiki dolayısıyla tebliğ memuruna muhatap hakkında yalan beyanda bulunan kişilerin; c) muhatap olmadığı veya muhatap namına tebellüğ etmeye yetkisi bulunmadığı halde tebliğ memuruna hüviyet ve sıfatı hakkında yalan beyanda bulu-

961 Tebligat Kanunu'nun 53'üncü maddesi uyarınca,

962 Tebligat Kanunu'nun 54'üncü maddesi uyarınca.

963 Tebligat Kanunu'nun 54'üncü maddesi uyarınca.

narak tebliğ evrakını alan kimselerin, her birinin bu yalan beyanda bulunmak fiilleri dolayısıyla bir yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacağını: bu tür fiillerin daha ağır bir cezayı gerektirmesi halinde bu daha ağır cezanın uygulanacağını; bu tür hallerde bir gecikme veya umumi veyahut hususi bir zarar husule gelirse failler hakkında ayrıca (a) ve (b) numaralı cümlelerde yer alan fiiller için üç aydan bir yıla ve (c) numaralı cümlede yer alan fiil için bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunacağını;[964]

Belirtmek yerinde olacaktır.

964 Tebligat Kanunu'nun 55'inci maddesi uyarınca.

Onuncu Bölüm

Yoklama

1. Tanım ve Amaç

1591. Yoklamaya ilişkin yasal düzenlemeler, Vergi Usul Kanunu'nun 127 ila 133'üncü maddeleri arasında yer almaktadır. Kanun'un yoklamanın amacı ve bu amaç doğrultusunda kullanılacak yetkileri düzenlediği 127'inci maddesinden hareketle yoklama; "mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek" olarak tanımlanabilir. Bu tanım aynı zamanda yoklamanın hangi maksatla yapılacağını göstermektedir.

1591.1. Yoklama ile amaçlanan, vergiyi doğuran olayla ilişkili hususların; mükelleflerin vergi yükümlülüklerine ilişkin fiili durumların tespiti ve araştırılmasıdır.

1592. Yoklama, Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen bilgi toplama yöntemlerinden biridir.[965] Yoklama, gerek mükelleflerin gerekse mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve belirlenmesine yönelik bir uygulama olarak vergi idaresi için önemli bir bilgi toplama yöntemidir.

1592.1. Vergi ilişkisi, devletle mükellefler arasında doğan bir borç-alacak ilişkisi olması bakımından taraflara bazı ödevler yüklenilmekte ve bazı yetkiler verilmektedir. Bu kapsamda, idarenin vergi alacağını güvence altına alması için bazı yetkileri bulunmaktadır. Ancak idarenin yetkilerini kullanabilmesi ve vergilendirme ile ilgili işlemleri yapabilmesi için, ilgili konularda bilgi sahibi olması gerekir. İşte idare, bu bilgileri, mükellef ve vergi sorumlusundan alabileceği gibi bizzat kendisi de araştırma ve tespit yapmak suretiyle elde edebilir (İlhan, 2007:8-9).

---

965 Vergi Usul Kanunu'nda yer alan diğer bilgi toplama yolları vergi incelemesi ve arama olup emlak vergisi bakımından bu yollarının kullanılması mümkün değildir.

1593. Emlak vergisi açısından yoklama; beyan dışı bırakılan bina, arsa ve arazilerin tespiti ile yapılan beyan ve bildirimlerin doğruluğunun veya fiili durumunun araştırılması ve tespiti için yapılmaktadır.

1593.1. Belediyelerce, emlak vergisi işlemlerinde mükellefler tarafından bildirilen hususların teyidinin, mükelleflerden belge istenmeden ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda belediyelerce, mükelleflere ait kimlik bilgileri, İçişleri Bakanlığı Kimlik Paylaşım Sistemi üzerinden, tapu kayıtları ise Tapu ve Kadastro Bilgi Sisteminden alınabilecektir. Ayrıca, mükelleflerin şehit, gazi, dul, yetim ve emekli olduklarına ilişkin bilgilerin Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığından elektronik ortamda sağlanması mümkün olacaktır. belediyeler, emlak vergisi işlemlerinde başta imar birimleri olmak üzere emlak vergisine konu taşınmazlara ilişkin öncelikle kendi kayıtlarında bulunan bilgi ve belgelerden faydalanacaklar ve gerek duymaları halinde bildirimlerin kontrolü amacıyla bildirime konu taşınmazlarda yoklama ve tespit yapacaklardır. [966]

2. Yoklama Yapmaya Yetkili Kişiler ve Yetkileri

1594. Vergi Usul Kanunu'nun "Yoklamaya Yetkililer" başlıklı 128'inci maddesinde, yoklamaya yetkili olan kişiler; Vergi Dairesi Müdürleri, Yoklama Memurları, yetkili memurlar tarafından yoklama işiyle görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar olarak belirtilmiştir. Emlak vergisinde yoklama; Mali Hizmetler Müdürü, Yoklama Memurları, Belediye Başkanı veya Müdür tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler tarafından yapılır.[967] Bunlar dışındakilerce yapılan yoklama sonucunda düzenlenen tutanak, vergileme açısından yoklamaya bağlanan sonuçları doğurmaz.

1595. Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulunur. Yoklama memurları yoklamaya başlamadan önce *Yoklama Yekti Belgesi*ni göstermek zorundadır. Yoklama yapanlar bu vesikayı, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler. Birden çok memur ile yoklama yapılmakta ise görevlilerin başında bulunan memurun bu vesikayı ibrazı yeterlidir.

1596. Vergi yoklama memurları, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla herhangi bir zamanda yoklama yapabilirler. Yoklamanın ne zaman yapılacağının ilgiliye daha önceden haber verilmesine gerek bulunmadığı gibi her zaman yapılabilir. Yoklama bir mükellef bakımından yapılabileceği gibi birkaç mükellef bakımından da yapılabilir.

---

966 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği.

967 Emlak Vergi Kanunu'nun 37'nci maddesi uyarınca.

1596.1. Gerek yoklamaya başlanmadan önce, gerekse yoklama esnasında veya yoklamadan sonra karşılaşılması muhtemel veya karşılaşılan herhangi bir engelleme, zorluk çıkarma ve benzeri gibi durumlar sebebiyle, emniyeti sağlayıcı bir tedbir alınmasına ihtiyaç duyulması halinde kolluk kuvvetlerinden yardım istenebilir.

1596.2. Yoklama görevini icra etmek isteyen kamu görevlisine karşı, görevini yapmasını engellemek amacıyla, cebir veya tehdit kullanan kişi, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 265'inci maddesi uyarınca altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır.[968]

1597. Bu hususla ilgili olarak şu hususun da belirtilmesinde fayda vardır: Yoklama işlemi taşınmazın bulunduğu yerde yapılacak olduğundan ve belediyelerce birçok tebligat memurlar vasıtasıyla yapılmakta olduğundan; tebliğ memurlarına yoklama konusunda görev ve yetki verilmelidir. Böylece tebliğ memurlarının tebligat sırasında öğrenebilecekleri durumlar bakımından ayrıca yoklama memurlarının mahalline gitmelerine gerek kalmayacak ve böylece hem vergilendirme ile ilgili bir kısım hususların gözden kaçırılması engellenecek hem de zaman ve personel bakımından tasarruf sağlanacaktır.

3. Yoklama Sonucu ve Yoklama ile İlgili Dikkat Edilecek Hususlar

1598. Yoklama ile tespit edilen hususlar gerek vergilendirme aşamasında gerekse de bunlara ilişkin ihtilafların çözümünde çok önemli deliller olduğundan, yoklama tutanağının kanuna uygun tutulması gerekmektedir. Bu hususla ilgili olarak, yoklama tutanağı ve yoklamada dikkat edilecek hususları incelemek gereklidir.

3.1. Yoklama Fişi Tutulması

1599. Yoklamanın sonucunda, yetkili yoklama memurlarınca, yoklamanın yapıldığı amaç doğrultusunda, tespit edilen hususlar yani yoklamanın neticeleri, tutanak mahiyetinde olan "Yoklama Fişi"ne geçirilir.[969] Yoklama yetkilileri-

---

968 168 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde; gerek yoklamaya başlanmadan önce, gerekse yoklama esnasında veya yoklamadan sonra karşılaşılması muhtemel veya karşılaşılan herhangi bir engelleme, zorluk çıkarma ve benzeri gibi durumlar sebebiyle, emniyeti sağlayıcı bir tedbir alınmasına ihtiyaç duyulması halinde, yetkililerin talebi üzerine, Vergi Usul Kanunu'nun "İdarenin Yardımı" başlıklı 7'nci maddesinde yer alan: *Bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar* hükmü uyarınca, ilgililer gerekli yardımı yapacakları belirtilmektedir.

969 Vergi Usul Kanunu'nun 131'inci maddesi uyarınca.

nin düzenledikleri bu yoklama tutanağına göre de vergilendirmeye ilişkin işlem tesis edilir.

1600. "Yoklama Fişleri" ya da diğer adıyla "Yoklama Tutanakları", vergilendirmede önemli hukuki sonuçlar doğuracak niteliktedir. Örneğin tutanaktan sonra vergi mükellefiyeti tesis edilir. Kendisiyle ilgili tutanak düzenlenen kişiler, tutanakta yer alacak olan hususların kesin ve bağlayıcı olduğunu bilmelidir (Takaz, 1993:68). Emlak vergisine dair tutulan tutanakların, gerek vergi dairelerinde ve gerekse yargı makamları nezdinde delil olarak değerlendirildiklerinden, usulüne uygun olarak düzenlenmesine son derece özen ve dikkat gösterilmesi gerekir. Yoklama tutanaklarının usulüne uygun olarak tutulması geçerlilikleri bakımından da çok önemlidir. Bu hususlara dikkat edilmemesi durumunda yoklama tutanağı geçersiz hale gelebileceği gibi bu tutanağa dayanılarak yapılan tarhiyat ve sonraki işlemler de geçersiz hale gelir.[970]

1601. Yoklama tutanakları vergi dairesine mükellef ve mükellefiyetle ilgili olarak bilgi vermesi bakımından, mükelleflerin haklarını doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları olarak kabulü ile iptal davasına konu edilebilmelerinin mümkün olmadığını da belirtmek gereklidir.[971] Bununla birlikte yoklama tutanaklarına dayanılarak işlem tesis edilmesi durumunda, bu işlemlere karşı dava açılabilir ve bu dava ile yoklama tutanağının geçerli olup olmadığı yönünden inceleme yapılabilir.

3.2. Yoklama ile İlgili Olarak Dikkat Edilecek Hususlar

A) Yapılan yoklama ile tespit edilen hususlar tutanağa yazılmalıdır:

1602. Netice itibariyle yoklama, vergilendirmeye ilişkin bir konu hakkında araştırma yapılarak bilgi edinilen hususların tespiti sürecidir. Yapılacak bu tespitlere göre de belediye tarafından bir takım emlak vergisi işlemleri yürütülecektir.

B) Tutanağa yazılan tespit hususları objektif olmalıdır:

1603. Yoklamanın neticesine göre yürütülecek işlemlerin sağlıklı olabilmesi için, yoklama fişlerindeki hususlar, yoklama memurunun ya da muhatabın kişisel tercihlerine göre değil var olan durumun objektif olarak tespiti yönünde olmalıdır.

C) Tespitlerin niteliği ve dönemi tutanakta belirtilmelidir:

1604. Yine yoklama esnasında yapılan tespitlerin niteliği ve tespit edilen hususların hangi döneme ilişkin olduğunun belirtilmesi de büyük önem taşımak-

---

970 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 18.1.1989 tarih ve E:1988/335, K:1989/98 sayılı kararı; *usulüne uygun olarak düzenlenmeyen yoklama tutanağı nedeniyle tarhiyatın terkini gerekeceği,* yönündedir.

971 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 24.01.1991 tarih ve E:1991/95, K:1991/297 sayılı kararı.

tadır. Çünkü söz konusu tespitlerin niteliği aynı zanda yoklama sonrası yapılacak işlemin niteliğini belirleyecektir. Tespit edilen hususun dönemi ise, emlak vergisinin yıllık dönemler halinde uygulanan bir vergi olması bakımından, tutanağa bağlı olarak uygulanacak işlemin ilişkin olduğu vergi döneminin belirlenmesi açısından önem gösterecektir.

D) Yoklama tutanakları, en az iki suret olarak düzenlenmelidir:

1605. Bu husus Vergi Usul Kanunu'nun 131'inci maddesinin 2'nci fıkrasında; "bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir" hükmüyle yer almaktadır. Yoklama tutanaklarının en az iki nüsha düzenlenmesinin nedeni, birinin mükellefe veya ilgilisine, diğerinin ise belediyeye verilmesidir.

1605.1. Yoklama tutanağının birinci nüshası, mükellef veya yetkili kimseye bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir.[972] Yoklama tutanağının ikinci nüshası belediyeye tevdi olunur.

E) Yoklama tutanaklarında muhatabı ve vergi konusu taşınmazı tanıtan bilgilere yer verilmelidir:

1606. Bu bilgiler tam, doğru ve anlaşılır olmalıdır. Yapılan yoklamaların muhatabı, mükellef veya vergi sorumlusu olduğundan, yoklama tutanakları ilgilisi hakkında sonuç doğuracağından muhatabın kim olduğunun açıkça belirli olması gerekir. Aksi halde, mükellef veya vergi sorumlusunu açıkça ortaya koymayan tutanaklar hüküm ifade etmeyecek yani geçerli olmayacaktır. Aynı şekilde yoklama fişinde yoklamaya konu taşınmaza ait bilgiler de açıkça yer almalıdır.[973]

F) Yoklama tutanağından, yoklamanın yapılarak tutanağın düzenlendiği tarih mutlaka yer almalıdır:

1607. Yoklama tutanağının tarihi her bakımdan önem taşır. Yoklama memuru tarafından gerekli tespitler yapıldıktan sonra, tespit gününün yani düzenleme tarihinin tutanağa yazılması gerekir. Tarihi olmayan tutanaklar belge niteliğini haiz olamayacakları gibi delil olarak da kullanılamayabilirler. Yoklama

---

972 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 09.03.1999 tarih ve E:1998/547, K:1999/988 sayılı kararı özetle; *yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine geçirilir ve fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir. Bulunursa nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirilir, bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahsa veya yetkili adamına bırakılır, bunlar bulunmazsa bilinen adresine yedi gün içinde posta ile gönderilir*, şeklindedir. Ve yine, **Danıştay 4. Dairesi**'nin 17.02.1999 tarih ve E:1998/842, K:1999/529 sayılı kararı; *tebliğ edilmeyen yoklama tutanağına dayanılarak yapılan tarhiyat yapılamayacağı* yönündedir.

973 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 20.02.2001 tarih ve E:2000/3921, K:2001/347 sayılı kararında; *yeterli araştırma yapılmadan yoklama fişine istinaden tarhiyat yapılamayacağı,* belirtilmiştir.

tutanaklarında tarih, tutanağa bağlı vergilendirme süreç ve sürelerinin başlangıç tarihini oluşturacaktır. Ayrıca, örneğin tarih yazılmamış bir tutanağa mükelleflerin kendi lehlerine bir tarih yazmalarının önüne de geçilmiş olacaktır. Danıştay bir kararında, yoklama fişinin tarihsiz olması nedeniyle, mükellefin yanında çalışan kişinin davacının yanında hangi tarihlerde çalışmış olduğunun belirlenmediği bu bakımdan ilgili dönemde davacının yanında çalışıp çalışmadığının belli olmadığı, yoklama fişinin yeterli tespitleri içermediği gerekçesiyle yoklama fişine dayanılarak tarhiyatın terkinine karar veren vergi mahkemesi kararını uygun bulmuştur.[974]

G) Hazırlanan yoklama tutanağı, hem yoklama memuru hem de mükellef veya yetkili adamı tarafından imzalanmalıdır:

1608. Vergilendirme sürecine ilişkin yoklama ile yapılan tespit işlemlerinin yoklama fişine (yoklama tutanağına) yazılıp, tarih atıldıktan sonra tutanak metni muhataba okunur; okutturulur. Bilahare hem yoklama memuru tarafından hem de mükellef veya yetkili adamı tarafından yoklama tutanağının imzalanması gerekir.[975] Zira imza, hukuken karşılıklı irade beyanı açıklaması olup, imzalanan metnin imzalayan kişi tarafından doğrulandığını ve doğruluğunun kabul edildiğini ifade etmektedir. Yoklama tutanaklarının imzalanması da, yoklama esnasında tespit edilen ve tutanağa kaydedilen hususların hem idare tarafından (belediye yoklama memuru vasıtasıyla) hem de mükellef muhatap tarafından doğrulandığını, teyit ve kabul edildiğini ifade eder. Yoklama tutanağının her bir nüshasının ayrı ayrı imzalanması gerektiği ve birden çok sayfa olması halinde de her bir sayfanın imza ile bağlantısının olması gerektiği gözden kaçırılmamalıdır.

1608.1. Yoklama tutanağının, hakkında yoklama yapılan mükellef tarafından bizzat imzalanması esas olmakla birlikte, mükellefin bulunmaması durumunda yetkili adamına imza ettirilir[976]; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.[977]

---

974 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 13.12.1989 tarih ve E:1989/1403, K:1989/2792 sayılı kararı.

975 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 28.01.2000 tarih ve E:1999/247, K:2000/31 sayılı kararı: *Yalnız zabıta memurunun imzasını içeren yoklama fişine dayalı tarhiyatın hukuka aykırı olduğu;* **Danıştay 3. Dairesi**'nin 16.05.1990 tarih ve E:1988/1416, K:1990/1444 sayılı kararı; *yoklama tutanağında yükümlü veya yetkili adamının imzası bulunmadığı gibi bu kişilerin imzadan çekindikleri hususunda bir açıklamada yer almadığından yoklama tutanağı geçersiz olduğu,* yönündedir.

976 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 02.12.1999 tarih ve E:1998/4379, K:1999/4235 sayılı kararı; *mükellefi ne şekilde temsil ettiği anlaşılamayan kişi tarafından imzalanan tutanağın davacıyı bağlaması mümkün bulunmadığından, bu tutanağa dayalı olarak kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında yasal isabet bulunmadığı,* yönündedir.

977 Vergi Usul Kanun 131'nci madde uyarınca.

1608.2. Kanun'da yoklama tutanağını mükellef yerine imzalayabilecek olduğu düzenlenen yetkili adamın; yükümlüye tabi ve onun talimatları doğrultusunda çalışan kişi veya ortağı, küçük veya kısıtlılarda ve tüzel kişilerde kanuni temsilci[978] olan kişiler olduğunun kabulü gerekir.[979] Aksi halde, herhangi bir kişinin imzası ile mükellefiyete ilişkin olay saptanmış ve mükellefiyet tesis edilmiş olması kanunun amacına ters düşer.[980] Yetkili adamın yoklama konusu hakkında bilgisi de olması gerekir.[981] Bu bakımdan yoklama tutanağını imzalamak için akrabalık ilişkisinin yeterli olmadığını da belirtmek gereklidir. Yoklamayı imzalayan kişi akraba ise vergi konusu ile bağlantısı olması gereklidir. Örneğin, mükellefin eşinin konut bakımından yapılan yoklama tutanağında yer alan imzası tutanağı geçerli kılabilecekken, işyeri bakımından yapılan yoklama tutanağındaki imzası, tutanağı geçerli kılmaz. Bununla birlikte eş o işyerinde çalışıyorsa veya işyerinin ortağı ise bu tutanak geçerlidir.

H) Mükellefin bulunmaması veya imzadan imtina etmesi halinde durum açıkça yazılmalı ve imza altına alınmalıdır:

1609. Yoklama esnasında, hakkında yoklama yapılan veya yetkili temsilcisi bulunmaz ise, ya da bulunmakla birlikte yoklama tutanağını imza etmekten imtina ederlerse, bu durum yoklama tutanağına aynen yazıldıktan sonra, yoklama fişi, polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinden birine

---

978 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 02.04.1985 tarih ve E:1984/4567, K:1985/1115 sayılı kararı; *mükellef ve kanuni temsilcisinin imzasını taşımayan veya bunların imzadan çekindiklerine dair kayıt bulunmayan yoklama fişi esas alınmak suretiyle tarhiyat yapılamayacağı* yönündedir. Ve yine, **Danıştay 3. Dairesi**'nin 19.06.1986 tarih ve E:1986/316, K:1986/1559 sayılı kararı; *mükellefin veya vekilinin bulunup bulunmadığı hususları ile imzadan imtina ettikleri hususunda bir açıklama bulunmayan yoklama fişinin usulü ne uygun düzenlendiğinden bahsedilemeyeceği,* yönündedir.

979 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 03.04.2001 tarih ve E:2000/2584, K:2001/1210 sayılı kararında yetkili ama konusu ile ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır: *Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesinde yoklamanın mutlaka şirketi temsil yetkisi bulunan kişiler nezdinde yapılacağına ilişkin bir hüküm yer almadığı gibi, bu maddede tutanağın nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamı tarafından imzalanacağı belirtilmiştir. "Yetkili adamı" ise ticaret kanununa göre şirketi temsile yetkili kişi değil, işyerinde günlük işleri yapmakla görevi ve yetkisi bulunan kişi olarak anlaşılmalıdır.*

980 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 05.11.1986 tarih ve E:1986/1054, K:1986/2135 sayılı kararı. Bu kararda; *kanunun amacına aykırı olduğu gerekçesiyle, mükellefin oğlunun imzasını taşıyan yoklama tutanağı geçerli sayılmamıştır.* **Danıştay 3. Dairesi**'nin 05.11.1986 tarih ve E:1986/1053, K:1986/2136 sayılı kararı da aynı yöndedir.

981 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 15.11.1996 tarih ve E:1995/4343, K:1996/4235 sayılı kararında; *davacının ya da yetkili adamının nezdinde tanzim edilmiş bir yoklama fişinin mevcut olmadığı, yoklama fişinin tanzim edildiği tarihte davacının başka bir yerde öğretmen olarak görev yaptığını iddia ettiği, bu durumda sırf davacının kardeşinin verdiği bilgiler ışığında düzenlenen yoklama fişine itibar edilmesinde ve bu fiş esas alınarak yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar veren vergi mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz başvurusu reddedilmiştir.*

imzalattırılır.[982] Yoklama fişlerinin (tutanaklarının) hukuken geçerli olması için, bu tür durumlarda, hem duruma ilişkin açıklamanın tutanağa yazılmış olmasının ve hem de tutanağın belirtilen kişilerce imzalanmış olmasının ayrı ayrı önemi bulunmakta; bu iki işlemden birinin bile eksik kalmış olması halinde tutanak geçersiz sayılabilmektedir.[983] İmzadan imtina durumunda, yoklama fişinin, polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinden birine imzalattırılabilmesi için bu kişilerin orada hazır bulunmaları gereklidir.[984] Bunlardan herhangi birinin imzasının tutanakta yer alması yeterlidir.[985]

1610. Kısacası, yoklama memurları ve mükellefler veya yetkili adamları tarafından imzalanmayan yahut mükelleflerin yoklama yerinde bulunmadığı veya imzadan çekindikleri durumlarda buna ilişkin bir açıklama yer almayan[986]

---

982 **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 27.10.2000 tarih ve E:2000/172, K:2000/353 sayılı kararında; *yükümlünün işyerinde ve nezdinde yapılan yoklama sonuçlarını içeren yoklama fişinin mükellef tarafından imzalanmaması üzerine "imzadan imtina edildi" şerhi konulmak suretiyle polis memuruna imzalattırıldığı anlaşıldığından, imzadan imtina etme nedeninin tutanakta yer almamasının yoklama tutanağının yasal olmadığı şeklinde değerlendirilerek uygulanan usulsüzlük cezasının kaldırılması yolundaki kararda hukuka uygunluk olmadığı,* yönündedir. **Danıştay 11. Dairesi**'nin 17.02.1999 tarih ve E:1997/3205, K:1999/701 sayılı kararı *ise; imzadan imtina edilmesi nedeninin tutanakta yer almasının zorunlu olmadığı* yönündedir. Kararda: *Kanun'un 131. maddesinde yükümlülerin imzadan imtina etme gerekçelerinin yazılacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığı gibi anılan madde hükmünün bu şekilde yorumlanması yasada açıkça öngörülmeyen bir hususun idareye görev olarak yükletilmesi sonucunu doğurur" açıklamasına yer verilerek imzadan imtina etme gerekçesinin tutanakta yer almaması nedeniyle cezanın kaldırılmasına karar veren mahkeme kararı bozulmuştur.*

983 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 14.1.1999 tarih ve E:1998/4026, K:1999/36 sayılı kararında: *Yoklama tutanağının muhtara imzalatılmasıyla şekil şartı yerine getirilmiş ise de tutanağı imzalayan muhtarın olay yerinde hazır bulunduğuna ilişkin herhangi bir tespite yer verilmediği gibi, ayrıca imzadan imtina eden kişinin kimliğinin açıkça belirlenmemesi karşısında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 131 inci maddesinde öngörülen unsurları taşımayan tutanak esas alınarak kesilen özel usulsüzlük cezasında ve bu cezaya karşı açılan davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir*, denilmektedir.

984 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 24.10.2000 tarih ve E:1999/1914, K:2000/4357 sayılı kararında; *olayda düzenlenen tutanağı şirket ortağının imzadan imtina etmesi üzerine, Polis Karakolundaki polis memuruna imzalattırıldığı, oysa imzadan imtina durumunda keyfiyetin fişe yazıldıktan sonra o anda işyerinde bulunan polise imzalatılması gerektiği, tutanağa imzalayan polis memurunun imzadan imtina olayını görmesi ve durumu bilmesi mümkün olmadığından bu tutanağa dayanılarak kesilen cezada isabet görülmediği,* belirtilmiştir.

985 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 24.11.1982 tarih ve E:1982/1707, K:1982/3180 sayılı kararı; *muhtarın imzaladığı yoklama tutanağının tarhiyat için yeterli olduğu,* yönündedir.

986 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 13.11.1979 tarih ve E:1979/1412, K:1979/2871 sayılı kararı; *mükellefin ya da yetkili adamının imzası bulunmadığı gibi bunların yoklama yerinde olmadıklarına veya imzadan çekindiklerine ilişkin kayıt da taşımayan yoklama fişine dayanılarak vergi salınmasının kanuna aykırı olduğu,* yönündedir.

ve yahut da böyle bir durumda söz konusu açıklamaya yer verilmiş olsa bile, belirtilen kişiler tarafından imzalanmayan veya bu kişiler dışındaki kişilerce imzalanan tutanakların hukuken bir değerleri yoktur.

I) Tutanakta yer alan tespit ve bilgiler kontrol edilmelidir:

1611. Tutanakta yer alan hususların, yetkili belediye memurları ile mükellefler tarafından birlikte mutabakata varılarak belirlemiş hususlar oldukları varsayıldığından dolayı gerek yargı mercileri ve gerekse idari makamlarca *tutanakta yer alan tespit ve bilgilerinin doğru olduğu* karine olarak kabul edilmekte ve aksinin iddia edilmesi çoğu zaman anlam ifade etmemektedir. Bu karinenin aksine bir durumun varlığının ispatı, ancak aksi belgelerle kanıtlanabilmekte veya tutanağın, maddi hata içermesi halinde düzeltilmesi istenebilmektedir.

1612. Bu bağlamda, yoklama esnasında bulunan kişilerin tutanakla tespit edilen hususlara ilişkin itirazları varsa, bunların tutanağa geçirilmesi yetkili memurdan talep edilmeli; çekincelere ilişkin ihtirazi kayıt düşülerek tutanak imzalanmalıdır. Böylece, yoklama ile ilgili hatalar idare tarafından yeniden incelenebilecek ve gerekirse tutanağa dayanılarak yapılacak olan vergilendirme işlemlerinde düzeltme yoluna gidilebilecektir (İlhan, 2007:9).

1613. Tutanağın geçerli sayılması ve hukuki sonuçlarını doğurması bakımından yoklama esnasında hazır bulunmama veya imzadan çekinme tavrının, belirtilen usul şartlarının yetkili memur tarafından yerine getirilmesi halinde, herhangi bir anlamı olmayacağından, tutanakta tespit edilen hususlara karşı çekinceleri olanların imzadan imtina etmek yerine, çekincelerinin anlaşılabilir bir şekilde tutanağa geçirilmesini talep etmeleri, bilahare tutanakların belediye tarafından değerlendirilmeye alınacak olmalarından dolayı hataların düzeltilmesi olanağını sağlayacaktır. Zira, yoklama tutanaklarının uygun bulunanlar işleme konulmakta, uygun bulunmayanları ise iptal edilmektedir (Takaz, 1993:69).

4. Emlak Vergisinde Yoklama Yapılacak Durumlar

1614. Emlak vergisi bakımından birçok durumda yoklama yapılmasını gerektiren durum olabilir. Vergilendirmede esas olan olayın gerçek mahiyeti olduğundan, fiilen tespit edilmesi gereken tüm durumlar bakımından yoklama yapılmalıdır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinde de, yoklamanın amacının, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle taşınmazın fiilen tespit edilmesi gereken hususlar bakımından; mahallinde *yoklama fişi* düzenlenmesi ve ayrıca gerekli olan durumlarda taşınmazın fotoğrafının çekilmesi gerekli olmaktadır. Emlak vergisi bakımından yoklama yapılmasını gerekli kılabilecek durumlar örnek olarak aşağıda verilmiştir.

4.1. İndirimli Bina Vergisi ve Geçici Mesken Muaflığı Uygulanacak Binaların Tespitinde

1615. Belediyeler, emlak vergisi işlemlerinde başta imar birimleri olmak üzere emlak vergisine konu taşınmazlara ilişkin öncelikle kendi kayıtlarında bulunan bilgi ve belgelerden faydalanacaklar ve gerek duymaları halinde bildirimlerin kontrolü amacıyla bildirime konu taşınmazlarda yoklama ve tespit yapacaklardır.[987]

1616. Sıfır oranlı bina vergisi uygulamasında veya geçici mesken muaflığı uygulaması durumunda fiili durumun tespiti için yoklama yapılabilir.

4.2. Binaların Kullanılmaya Başlanıldığının Tespitinde

1617. Binanın tamamlanıp tamamlanmamış olması taşınmazın arsa vergisinin sonlandırılıp bina vergisine tabi olması bakımından önemlidir. Bu nedenle yapı kullanma izin belgesi alınmadan önce bina kullanıldığı halde binaya ilişkin bildirimde bulunulmamışsa, bina vergisi tarhiyatı için durumun yoklama ile tespiti gereklidir.[988]

4.3. Bina İnşaat Türünün ve Taşınmazın Niteliğinin Tespitinde

1618. Yapı kullanım izin belgesi olmayan taşınmaz bakımından inşaat türü yapılacak olan yoklama ile tespit edilmelidir.

1619. Taşınmazın niteliğinin tespitinde de yoklama önemlidir.[989] Kanuna göre vergi değerini tadil eden sebepler olarak sayılan hususlar[990], esasen taşınmazın niteliğindeki değişikliklerden kaynaklanmaktadır. Bu durumlara ilişkin bildirim yapılmaması halinde veya bildirimlerdeki hususların doğruluğunun tespiti için yoklama yapılmalıdır.

---

987 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

988 İstanbul **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 25.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01/6-1.110.30. 6588/ sayılı **özelge**sinde bu hususla ilgili olarsak şu açıklamaya yer verilmiştir: *Yapılacak yoklama sonucunda binanın inşaatının 1998 yılı itibariyle bitirildiğinin (fen ve sağlık bakımından oturmaya elverişli hale geldiğinin) tespiti halinde İSKİ sözleşmesinin düzenlendiği tarih dikkate alınmaksızın 1998 yılından itibaren Emlak Vergisinin, Bina Vergisi olarak tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir". **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 24.11.2009 tarih ve 156 sayılı **özelge**sinde de şu açıklamaya yer verilmiştir: "Kayıtlarda arsa olarak görünen taşınmazların bina olarak kullanıldığının mükelleflerce bildirilmesi veya herhangi bir şekilde Belediyenin bilgisi dahiline girmesi halinde yapı kullanma izin belgesi alınmasa dahi yerinde gerekli kontroller yapılmak suretiyle emlak vergisinin bina vergisi olarak tarh edilmesi gerekmektedir.*

989 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 19.06.1995 tarih ve E:1993/349, K:1995/2651 sayılı kararında; *16 Seri Nolu Emlak Vergisi Genel Tebliği uyarınca devre konu taşınmazın niteliğinin değiştiğinin vergi dairesince yapılacak yoklama ile tespit edileceği,* belirtilmiştir.

990 Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinde sayılmaktadır.

4.4. Arsa Sayılacak Arazilerin Tespitinde

1620. Belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan parsellenmemiş arazi ve arazi parçalarının hangi hallerde arsa sayılacağı mezkûr Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesinin (a) ve (b) fıkralarında belirtilmiştir. Ancak, maddenin 3'üncü fıkrasında *bu yerlerdeki arazi ve arazi parçaları zirai faaliyette kullanıldıkları takdirde arsa sayılmayacakları* istisnasına da yer verilmiştir.[991]

1621. Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1'inci maddesinin (a) ve (b) fıkraları kapsamına giren arazi ve arazi parçalarının zirai faaliyette kullanılıp kullanılmadığı yoklama ile tespit edilecektir.[992]

1622. Yapılacak yoklama sonucunda; zirai faaliyette kullanılmadığı, başka amaçlara tahsis edildiği, boş veya iki yıl üst üste nadasa bırakıldığı tespit edilen arazinin arsaya ait esaslara göre vergilendirilmesi gerekir.[993]

4.5. Beyan Dışı Bırakılan Taşınmazların Tespitinde

1623. Tarh zamanaşımında genel kural beş yıl olmakla birlikte, emlak vergisi bakımından bildirimi yapılmamış olan taşınmazlar için özel bir tarh zamanaşımı düzenlemesi bulunmaktadır. Bu durumda da zamanaşımı süresi beş yıl olmakla birlikte zamanaşımının başlangıç süresi farklıdır. Nitekim Emlak Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde, bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımının, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlayacağı düzenlenmiştir. Bu durumda, bildirimin yapılmadığının tespit tarihi önemlidir. Belediyece tespit tarihi duruma göre belgelendirilerek ya da belgelendirilmeyerek alacağın zamanaşımına uğraması engellenebilecektir. Bu durumda taşınmaz için tutulan yoklama tutanağıyla idarece taşınmazın beyan dışı bırakıldığı öğrenilmekte ve tarh zamanaşımı süresi işlemeye başlamaktadır.

4.6. Kısıtlılık veya Muafiyet Taleplerinde Taşınmazın Durumunun Tespitinde

1624. Taşınmaz hukuken kısıtlı olmasına rağmen fiilen tasarrufa konu oluyorsa bu durumda kısıtlılık söz konusu olamayacağından durumun yoklama ile tespiti gereklidir. Aynı şekilde muafiyet uygulanan taşınmazlar için muafiyet şartlarına uygunluk yoklama ile tespit edilebilir. Örneğin kültür ve tabiat varlıklarını koruma kanunu uyarınca vergiden muaf olan taşınmaza ilişkin yükümlülükler yerine getirilmediği takdirde muafiyetten yararlanılamayacağından bu durumun yoklama ile tespiti gereklidir.

---

991 Bu hususla ilgili ayrıntılı açıklamalar için *Emlak Vergisinin Konusu* bölümüne bakılmalıdır.

992 16 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

993 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 17.05.2001 tarih ve sayılı **özelge**sine göre; *yoklama sonucu zirai faaliyette kullanılmadığının tespit edilmesi halinde, arazi, arsaya ait esaslara göre vergilendirilebilir.*

1625. Mükelleflerin muafiyet veya kısıtlılık uygulamasına talepleri yoklama yaptırılmak ve durum tespit edilmek suretiyle değerlendirilecek ve işleme tabi tutulacaktır.[994]

4.7. Birden Fazla Cadde veya Sokağa Cephesi Olan Taşınmazın Vergisinde Hangi Cadde veya Sokağın Esas Alınacağının Tespitinde

1626. Emlak vergisinde bina veya arsaların vergileri tarh edilirken üzerinde bulundukları cadde veya sokağa takdir komisyonu tarafından takdir edilen asgari birim değeri esas alınarak verginin matrahı saptanmaktadır. Bir taşınmazın birden fazla cadde veya sokağa cephesi varsa, bunlardan hangisinin matrah için esas alınabileceği hususu sorun teşkil ederse, bu durumun çözümü yapılan yoklama ile sağlanabilir.

1627. Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nin[995] 15'inci maddesinde parsel cephesi; Parselin üzerinde bulunduğu yoldaki cephesi olarak tanımlanmış ve *köşe başına rastlayan parsellerde geniş yol üzerindeki kenar, parsel cephesi, İki yolun genişliklerinin eşit olması halinde dar kenar, parsel cephesi* olarak belirtilmiştir.[996]

1628. Emlak vergisi mevzuatında birden çok cadde veya sokağa cepheli bulunan arsalar ile bu arsalar üzerine inşa edilen binalarla ilgili olarak verilecek arsa veya bina vergisi bildirimlerinde en uzun cadde veya sokağın esas alınacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır.[997] Bununla birlikte birden fazla yola cephesi olan taşınmaz, numaratajı hangi yoldan alırsa alsın binanın girişi kullanım amacı doğrultusunda yapılan mimarı plandaki bir tercih olduğundan, asgari ölçüde emlak vergisi hesaplamasında inşaat nizamı daha fazla olan sokak veya bölgeden değer alması gereklidir.[998] Bu nedenle bu hususların tespiti bakımından yoklama yapılması da söz konusu olabilir.

---

994 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 13.12.2007 tarih ve E:2007/2145, K:2007/4981 sayılı kararı; *belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arsanın kiraya verildiği veya ticari, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanıldığı yolunda herhangi bir iddia ve tespit bulunmaması karşısında, taşınmazın mevcut haliyle yasa'da daimi muafiyet için öngörülen şartları taşıdığı, bu nedenle de emlak vergisinden daimi muaf tutulması gerektiği sonucuna varıldığından, söz konusu verginin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali gerekirken aksi yönde verilen mahkeme kararının kanun yararına bozulması gerektiği,* yönündedir. Ve yine, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.05.2008 tarih ve E: 2007/3817, K:2008/2257 sayılı kararı; *davacıya ait belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arsanın kiraya verildiği veya ticari, sınai, turistik faaliyetlerde kullanıldığı yolunda bir iddia ve tespitte bulunulmaması karşısında taşınmazın Emlak Vergisi Kanunu'nda daimi muafiyet için öngörülen şartları taşıdığı, bu nedenle aksi yönde verilen mahkeme kararının kanun yararına bozulması gerektiği,* yönündedir.

995 02.11.1985 tarih ve 18916 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

996 Benzer tanımlamalar, İstanbul, Ankara ve İzmir İmar Yönetmeliklerinde de vardır.

997 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 05.01.2005 tarih ve 14332 sayılı **özelge**si.

998 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 20.10.1998 tarih ve E:1997/5048, K:1998/3726 sayılı kararı.

Onbirinci Bölüm

Vergi Kabahatleri ve Cezaları

1. Genel Olarak Vergi Suç ve Kabahatleri

1629. Vergi hukukunda, vergilendirme süreci bakımından mükelleflere bir kısım yükümlülükler yüklenmektedir. Yükümlülüklere aykırı davranmanın kanunlarda öngörülmüş yaptırımları bulunmaktadır. Vergi hukuku bakımından, bu yükümlülüklere aykırılıklar durumunda vergi suçları ve kabahatleri gündeme gelmektedir (Taşdelen,2000:767).

1630. Vergi mükellefleri ve sorumlularının, vergi kanunlarıyla kendilerine yüklenilmiş olan yükümlülüklerini gereğince yerine getirmelerini sağlamak, bu yükümlülüklerini yerine getirenlerle getirmeyenleri birbirinden ayrı işleme tabi tutmak, dürüst mükelleflerin haklarını korumak ve yeterince dürüst davranmayanları cezalandırmak amacıyla, Vergi Usul Kanunu ceza düzenlemelerine yer vermiştir (Türkal vd,2010:46).

1631. Bu aykırılıklardan, vergi suçu niteliğindeki yaptırımlara, kanunlarda öngörülen çerçevede, yargılama neticesinde yargı organı olan Mahkemelerce karar verilmektedir. Vergi kabahatlerin yaptırımı ise idare tarafından uygulanmaktadır.

1632. Vergi kabahatleri vergi hukukuna özgüdür (Taşdelen,2000:768). Bu nedenle bir yükümlülüğe aykırılık durumunda vergi kanunlarınca düzenlenmeyen bir yaptırımın uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Aynı şekilde kanunda daha sonra yapılan değişiklikle kabahatin yaptırımı değişmişse, mükellefin lehine olan yaptırımın uygulanması gereklidir.[999]

---

999 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 14.01.1999 tarih ve E:1998/1189, K:1999/193 sayılı kararı; *ceza hükümlerinde değişiklik yapılması halinde mükellef lehine olan hükmün uygulanması gerektiği,* yönündedir.

1633. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde emlak vergisi bakımından Vergi Usul Kanunu hükümlerinin de uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle emlak vergisinden kaynaklanan cezai işlemler bakımından Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Vergiyi tarh ve tahsile yetkili olan belediyenin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyen, eksik getiren veya zamanında yerine getirmeyen mükelleflerle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yaptırımları uygulamaları gereklidir. Aksi halde başta Belediye Başkanı olmak üzere verginin tarh ve tahsilinde sorumlu tüm görevliler görevlerini yerine getirmemiş olurlar (Acar,1996:30).[1000]

1634. Emlak vergisi yönünden vergisel yükümlülüklere aykırılıklar durumunda kabahatler söz konusu olduğundan ve yaptırımı parasal nitelik taşıdığından bu hususta yalnızca vergi kabahatlerine değinilecektir.

2. Kabahatlerde Ceza Muhatabı

1635. Vergi Usul Kanunu'nun 331'inci maddesine göre; vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, vergi cezaları ile cezalandırılırlar. Kanun'un bu

1000 Görevlilerin bu hususdaki sorumlulukları birçok kanundan kaynaklanmaktadır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun kişisel sorumluluk ve zarar başlıklı 12'inci maddesine göre; Devlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen Devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar. Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır. Zararların ödettirilmesinde bu konudaki genel hükümler uygulanır. Ancak fiilin meydana geldiği tarihte en alt derecenin birinci kademesinde bulunan memurun brüt aylığının yarısını geçmeyen zararlar, kabul etmesi halinde disiplin amiri veya yetkili disiplin kurulu kararına göre ilgili memurca ödenir. Aynı kanunun 124'üncü maddesine göre de; kamu hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesini sağlamak amacı ile kanunların, tüzüklerin ve yönetmeliklerin Devlet memuru olarak emrettiği ödevleri yerine getirmeyenlere, uyulmasını zorunlu kıldığı hususları yapmayanlara, yasakladığı işleri yapanlara disiplin cezası verilir. Bu cezalar eylemin niteliğine göre uyarma, kınama, aylıktan kesme, kademe ilerlemesinin durdurulması, memurluktan çıkarma olabilir. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kamu zararı başlıklı 71'inci maddesine göre; Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır. Maddenin devamında kamu zararının belirlenmesinde, idare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmamasının da esas alınacağı belirtilmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun görevi kötüye kullanma başlıklı 257'inci maddesine göre; kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

düzenlemesine göre kabahat nedeniyle yaptırımın muhatabı olacak kişilerin başında kanun hükümlerine aykırı davranan mükellef gelmektedir. Bu durumda vergi cezalarının şahsi olduğunu ve bu cezalardan sadece mükellefin sorumlu olduğunu, ölüm halinde cezanın son bulacağını ve mirasçıların bundan sorumlu olmayacağını belirtmek gerekmektedir.[1001] Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 372'nci maddesinde ölüm halinde vergi cezasının düşeceği hüküm altına alınmıştır.[1002]

1636. Vergi mükellefi olmasına rağmen vergi sorumlusu olmayan mükellefler bakımından cezanın muhatabı vergi sorumlularıdır. Nitekim Kanun'da bu hususlar ayrıca belirtilmiştir.

1636.1. Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.[1003]

1636.2. Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.[1004] Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi, vergi cezaları hakkında da uygulanır.[1005] Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Bu kişilerin ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.

1001 Ölüm halinde vergi cezasının düşeceği yönünde verilmiş kararlara örnek olarak, **Danıştay 3. Dairesi**'nin 06.02.1985 tarih ve E:1984/4255, K:1985/453 sayılı kararı ve **Danıştay 11. Dairesi**'nin 15.04.1998 tarih ve E:1997/2344, K:1998/1308 sayılı kararı verilebilir.

1002 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 15.11.1988 tarih ve E:1988/153, K:1988/2656 sayılı kararında; *ortakları üçüncü kişilere karşı sınırsız sorumluluğa sahip bulunan kollektif şirketlerde şirket tüzel kişiliğinin vergi cezasına muhatap tutulmasından doğan sorumluluğunun şirket ortaklarının durum, tutum ve davranışlarıyla iradelerinden ayrı düşünme olanağının bulunmadığı ve ölen ortağa ait vergi de dâhil olmak üzere hesaplanarak kesilen cezanın tadil edilen matraha göre onanması yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmediği,* belirtilmektedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 14.6.1999 tarih ve E:1998/2383, K:1999/2598 sayılı kararı da aynı yöndedir.

1003 Vergi Usul Kanunu'nun 332'nci maddesi uyarınca.

1004 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 13.6.2002 tarih ve E:2001/3998, K:2002/2424 sayılı kararında; *tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarından doğan cezaların tüzel kişiler adına kesileceği,* belirtilmektedir.

1005 Vergi Usul Kanunu'nun 333''üncü maddesi uyarınca.

3. Kabahatin Tespiti ve Ceza Kesme Yetkisi

1637. Vergi Usul Kanunu 364'üncü maddesi uyarınca göre, vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tesbit olunur. Emlak vergisi bakımından yoklama sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, yoklama fişinde gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tesbit edilmesi mecburidir.

1638. Vergi cezasını gerektiren her durumda, hiçbir ayrıma gidilmeksizin, tutanakla tespit yapılması çok önemlidir. Bu yöntemle kanuna aykırılığın ne olduğu hem idarece hem de mükellefçe kolayca anlaşılabilecektir. Cezaların dava konusu edilmesi durumunda da mahkemece uyuşmazlığın esasının çözümü bakımından tutanaktaki bilgiler yardımcı olacaktır. Bu nedenle kanuna aykırı ve cezayı gerektiren durumun tutanakla tespit edilmesine ve bu tutanağın mükellef dosyasında saklanılmasına özen gösterilmelidir.

1639. Vergi Usul Kanunu'nun 364'inci maddesi uyarınca, vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilecek olduğundan, vergi cezasını ilgili belediye kesecektir.

4. Emlak Vergisi Bakımından Vergi Kabahat ve Suçları ile Cezaları

1640. Emlak vergisinde esas olarak uygulanacak olan vergi kabahat ve cezaları, *usulsüzlük* ve *vergi ziyaı*dır. Bunun yanında vergi mahremiyetinin ihlalinin ve mükellefin özel işlerini yapan memurlara uygulanacak cezaların da emlak vergisi bakımından dikkate alınması gerekmektedir.

4.1. Usulsüzlük ve Cezası

1641. Mükellefin bazı fiilleri, vergi kaybına yol açmasa da, vergi kanunlarının düzenli uygulanabilmesi için öngörülmüş bulunan, gerekli şekle ve usule aykırılıklar taşıyabilir. Bu düzenlemelere uyulmaması halinde *usulsüzlük* gündeme gelmektedir (Akdoğan,2009:129).

1642. Vergi Usul Kanunu'nun 351'inci maddesi usulsüzlüğü, "vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi" olarak tanımlamıştır. Usulsüzlüğün gerçekleşmesi için herhangi bir vergi kaybı olması şart değildir.[1006] Eğer vergi kaybı ve usulsüzlük bir arada bulunuyorsa usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezasından hangisi miktar itibari ile fazla ise o ceza uygulanır (Acar,1996:33).

1006 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 16.10.1991 tarih ve E:1988/4946, K:1991/3139 sayılı kararında; *usulsüzlük fiili sonunda vergi ziyaı doğup doğmamasının usulsüzlük cezasının kesilmesine engel olmadığı,* belirtilmektedir.

1643. Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesi usulsüzlüğü birinci ve ikinci derece olmak üzere iki türe ayırmıştır. Buna göre; emlak vergisi açısından ikinci derece usulsüzlük oluşturan tek fiil "bildirimin süresinde yapılmamış olması" durumudur.[1007] Bu durumda Kanun'un 352/II-4'üncü maddesi uyarınca, ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi için bildirimin süresinde yapılmamış olması yeterli olup, vergi kaybı oluşması veya kasıt gibi başkaca bir şart aranmaz.[1008] Kaldı ki vergi kaybı olduğunda ilgili kısımda da açıklanacağı üzere uygulanacak olan ceza, *vergi ziyaı*dır.

1644. Emlak vergisi bakımından ikinci derece usulsüzlük, "vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması" ile gerçekleşebilir.

1644.1. Bu durumda;

1) Yeni malik tarafından süresinde bildirim verilmemesi,
2) Mirasçılar tarafından süresinde bildirim yapılmaması[1009] veya
3) Vergi değerini tadil eden sebeplerin oluşması nedeniyle bildirim yapılmaması,

hususları ikinci dereceden usulsüzlük söz konusu olabilir.[1010]

1007 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 31.12.2010 tarih ve E:1999/1703, K:2000/485 sayılı kararı; *vergi dairesine süresi içinde beyan edilip, süresinden sonra ödenen vergi için vergi ziyaı cezası kesilemeyeceği,* yönündedir.

1008 Kocaeli **Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın 27.10.2010 tarih ve 58 sayılı **özelge**sinde de bu hususla ilgili olarak; *emlak vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi üzerine mükellefiyetin başlangıç yılı için idarece yapılacak tarhiyat sırasında kesilecek ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezasının karşılaştırılarak miktar itibariyle fazla olan cezanın kesilmesi gerektiği,* belirtilmiştir.

1009 Konu ile ilgili olarak **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 22.08.2001 tarih ve 44783 sayılı **özelge**sinde şu açıklamalara yer verilmiştir: *Mirasçıların kendilerine intikal eden bina ve arsa ile ilgili emlak vergisi mükellefiyetleri vefatı takip eden yıldan başlamaktadır. Bu nedenle vefatın gerçekleştiği yılın sonuna kadar Belediye Başkanlığına emlak vergisi bildirimi vermeleri gerekmektedir. Bu sürede beyanname verilmezse vergi ziyaı cezalı vergi tarhiyatı yapılması gerekir. Bildirimin verilmesi gerekli olan yıla ait her bir varis adına ayrı ayrı olmak üzere bina ve arsa için kesilecek usulsüzlük cezasının vergi ziyaı cezası ile karşılaştırılarak fazla olan cezanın kesilmesi, sonraki yıllar için ise sadece vergi ziyaı cezasının kesilmesi gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu taşınmazlara ait emlak vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi üzerine idarece yapılacak tarhiyatlara, gecikme faizi uygulanacağı tabiidir.*

Bu özelge 2002 yılından önce verilmiş olduğundan beyannamenin süresinde verilmemiş olduğuna ve cezanın birinci dereceden usulsüzlük olduğuna ilişkindir. Ancak bildirimin geç verilmesindeki usulsüzlüğün ikinci dereceden olduğunu unutmamak gereklidir.

1010 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 03.05.2007 tarih ve E:2006/486, K:2007/1597 sayılı kararı ile, *davacı şirketin (...) AŞ olan unvanını, (...) AŞ olarak değiştirerek bunu tapu kütüğüne tescil ettirmesinin, tapuya kayıtlı taşınmazların malikinin değiştirmediği, sadece bu taşınmazların malikinin unvanını değiştirdiği, Emlak Vergisi Kanunu'nun 33/6'ncı maddesinde belirtilen mükellefin değişmesi halinin gerçekleşmediği, anılan fıkrada bahsedilen mükellefin değişmesinin üçüncü*

1644.2. İlk iki durumda, bildirimin süresinde verilmemiş olması verginin tahakkukuna engel teşkil etmeyeceğinden bu durumlarda ikinci derecede usulsüzlük cezası kesilecektir. Vergi değerini tadil eden sebeplerin oluşması nedeniyle bildirim verilmemesi durumunda ise, vergi eksik tahakkuk etmiş olacağından vergi kaybı nedeniyle uygulanacak ceza vergi ziyaı cezasıdır

1645. Emlak beyannamesinin süresinde verilmeyip de iki aylık ek sürede verilmesi durumunda vergi ziyaı uygulanmayacağını (bu durumda ikinci derecede usulsüzlük cezası uygulanmakta idi) düzenleyen Emlak Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesi 4751 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmış bulunduğundan, vergi ziyaına sebebiyet verilen hallerde ikinci derecede usulsüzlük cezası ile vergi ziyaına sebebiyet verilen miktar nedeniyle kesilecek cezanın kıyaslanarak fazla olanın uygulanması gerekir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında, cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırının kesilecek olduğu düzenlenmiştir. [1011]

1645.1. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 354'inci maddesinde düzenlenmiş bulunan özel usulsüzlük cezası da mükelleflerden istenilen bilgilerin verilememesi durumunda söz konusu olabilecektir.[1012] Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesi uyarınca, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, vergi idaresinin isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit edilir ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Vergi Usul Kanunu'nun 257'nci maddesi uyarınca, bina ve arazinin rayiç bedelinin tespitinde değeri tespit edilecek bina ve araziyi yetkili kılınan memurlara gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanılış tarzına ve kirada ise kiranın miktarına müteallik her türlü bilgileri vermek kiracılar da dahil olmak üzere mükellefin yükümlülüğündedir. İşte bu durumlara ay-

---

kişilere devir halinde söz konusu olacağı, unvan değişikliğinin mükellef değişikliği anlamına gelmediği gerekçesi ile mükellef değişikliğine ilişkin bildirimin süresinde yapılmadığından bahisle kesilen cezada yasal isabet olmadığına, karar verilmiştir.

1011 2002 yılında 4751 sayılı Kanun'la beyanname verme zorunluluğu, yani beyan usulü, kaldırılmış olduğundan bu dönemden önceki genel beyan döneminde beyannamesi verilmemiş ve bu dönem sonrasında da bildirimi verilmeyen taşınmazlarla ilgili olarak durumun tespitinden sonra idarece tarhiyat uygulanacağı ve her iki dönem bakımından da vergi ziyaı cezası uygulanacağı tabidir. Ancak burada da beyanname verme yükümlülüğüne aykırılığın cezasının birinci dereceden, bildirimde bulunma yükümlülüğüne aykırılığın cezasının ikinci dereceden usulsüzlüğe göre kesileceği, ancak bu cezaların vergi ziyaı tutarı göz önünde tutularak yılları itibariyle hangisi fazla ise onun uygulanacağını da unutmamak gereklidir.

1012 Mükerrer 354'inci maddesinin iptali istemi yolundaki itiraz başvurusu, **Anayasa Mahkemesi**'nin 13.01.2011 tarih ve E:2009/21, K:2011/16 sayılı kararı ile reddedilmiştir.

kırılık halinde özel usulsüzlük cezası söz konusu olacaktır. Özel usulsüzlük cezası uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi gerekmektedir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

1646. Usulsüzlüğün cezasının miktarı Kanun'a göre hazırlanacak cetvel ile belirlenmektedir. 2012 yılına ilişkin miktarlar 411 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer almıştır.[1013] Buna göre ikinci derece usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası bu genel tebliğin ekindeki cetvele göre tespit edilecektir.

4.2. Vergi Ziyaı ve Cezası

1647. Vergi ziyaı, kavram olarak vergi kaybına yol açılmasını ifade etmektedir (Akdoğan,2009:120) ve Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.[1014] Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir.[1015] Verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına

---

1013 26.12.2011 tarih ve 28154 Resmi Gazete'de yayımlanıştır.

1014 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 16.05.2007 tarih ve E:2005/4588, K:2007/2376 sayılı kararında; *vergi ziyaı cezası kesilebilmesi için, verginin ziyaa uğratılmış olmasının yeterli olmadığı; ayrıca, vergi ziyaına mükellef veya vergi sorumlusu tarafından neden olunmasının da gerektiği,* belirtilmektedir. Nitekim **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 12.01.1996 tarih ve E:1994/310, K:1996/21 sayılı kararı; *yargı kararıyla yükseltilen kamulaştırma bedeli üzerinden 2942 sayılı Kanun'un 39.maddesine göre salınan emlak vergisine kamulaştırmadan önceki dönemler için kusur cezası ve gecikme zammı uygulanmasının hukuka uygun düşmediğine,* ilişkindir. Bu karar göz önünde tutulduğunda, ceza kesilememesinin nedeni bu kayba mükellefçe sebebiyet verilmiş olunmamasıdır.

1015 47 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, bu hususa örnek verilebilecek bir durum açıklanmıştır. Buna göre; İndirimli bina vergisi oranından yararlanma şartlarını taşımadığı halde, gerçek dışı taahhütte bulunmak suretiyle indirimli bina vergisi oranından yararlanan özürlüler ile durumlarında meydana gelen değişikliği bildirmeyen özürlülerden alınması gereken vergi, cezalı olarak gecikme faizi ile birlikte alınacaktır. 38 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde de benzer açıklamalar bulunmaktadır.

engel olmaz (Akdoğan,2009:121).

1648. Vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında kayba uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. Kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri (emlak vegisinde bildirimler) için kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.[1016]

1649. Vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilememesi vergi kaybıdır. Verginin önceden hiç tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi vergi kaybının meydana gelmesinde önem taşımamaktadır. Her iki durumda da vergi kaybı oluşmaktadır. Bu vergi kaybının başlangıcında yükümlünün ödevlerine ilişkin en azından bir ihmali davranışı bulunmaktadır: Bildirimin zamanında verilmemesi[1017] veya bildirim verilmekle birlikte matrahın eksik hesaplanmasını sağlayacak şekilde bildirimde bulunulması vergi kaybına neden olmaktadır.

1650. Bu bakımdan emlak vergisinde bildirim verilmesi gereken durumlarda[1018] bildirim verilmemesi nedeniyle verginin hiç tahakkuk ettirilmemiş olması, bildirimin yapılmış olmasına rağmen vergi değerinin eksik olarak hesaplanmasına yol açacak bilgilerin bildirilmiş olması[1019] durumlarında verginin İdarece veya ikmalen tarhı gerekmektedir.[1020] Bu hallerde vergi ziyaı da söz konusu olduğundan[1021] mükellef hakkında ceza ihbarnamesi de dü-

---

1016 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 18.04.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6676- sayılı **özelge**sinde; *emlak vergisi bildiriminin kanuni süresinden sonra, idarece tarh işlemi yapılmadan önce verilmiş olması nedeniyle vergi ziyaı cezasının yüzde elli oranında uygulanması gerektiği, ayrıca emlak vergisi bildirimlerinin süresinde yapılmamasının ikinci derece usulsüzlük fiilini oluşturduğu, bu durumda miktar itibariyle en ağır olanı kesileceği,* belirtilmiştir.

1017 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.06.1999 tarih ve E:1998/1898, K:1999/2521 sayılı kararında; *taşınmazın satılarak mükellefiyetinin değişmesi halinin vergi değerini tadil eden sebepler arasında sayıldığı, bu değişikliğe ait emlak vergisi beyannamesinin değişikliğin vuku bulduğu yılın sonuna kadar verilmesi gerekeceği belirtilerek beyannamenin süresinde verilmemesi durumunda cezalı vergi tarhiyatı yapılacağı,* belirtilmektedir. Ayrıca, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 25.3.1987 ve E:1986/1853, K:1987/987 sayılı kararında; *mirasçılar tarafından tereke defterinin açılması için mahkemeye başvurulması halinde Emlak Vergisi beyannamesi verme süresinin mahkeme kararının tebliğinden itibaren başlayacağı, henüz mirası red veya kabul etmemiş mirasçının bu aşamada beyanname verme yükümlülüğü doğmadığından mahkeme kararı üzerine verilen emlak vergisi beyannamesinin süresinde olduğu ve vergi ziyaı bulunmadığı,* belirtilmektedir.

1018 Bu hususlar, Mükellefiyet ve Mükellef bölümünde incelenmiştir.

1019 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 16.05.2008 tarih ve 50116 sayılı **özelge**sine göre; *binanın imar projelerinde bulunan m2 hesabı büyütülerek yapıldığının, ancak bina vergisinin belediyelerden alınan iskan izinlerinde bulunan m2 üzerinden hesaplandığının tespiti halinde eksik alınan bina vergisinin gecikme faizi ve vergi ziyaı cezası ile birlikte tahsil edilmesi* gerekir.

1020 İdarece tarh ve ikmalen tarh hususları, kitabın *Tarh ve Tahakkuk* bölümünde incelenmiştir.

1021 Bildirim verilmemesi halinde öncelikle usulsüzlük cezasının miktarı saptanmalı, daha son-

zenlenmesi gerekmektedir. Bu ihbarname vergi ihbarnamesi ile de birlikte düzenlenebilir.

1651. İhbarname Vergi Usul Kanunu'nun 366'ncı maddesine uygun olarak düzenlenmelidir. İhbarnamede özellikle vergi ziyaına neyin sebep olduğu açıkça belirtilmeli ve durumun tespitine ilişkin varsa deliller ihbarnameye eklenir. Vergi Usul Kanunu'nun 366'ncı maddesine göre ihbarnamede yer alması gereken hususlar şunlardır;[1022]

1) İhbarnamenin sıra numarası ve düzenleme tarihi,
2) Mükellefin (ceza sorumlusunun) adı, soyadı (tüzelkişi ise unvanı) ve açık adresi, sicil numarası,
3) Durumu açıklayan yasa maddeleri ile deliller,[1023]
4) Cezanın ilgili olduğu vergi ve vergilendirme dönemi,
5) Varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarası,
6) Varsa tekerrür ve içtima durumu,
7) Cezanın hesabı ve miktarı,
8) Vergi mahkemesinde dava açma şekli ve süresi.

4.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali ve Cezası

1652. Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesi uyarınca, Kanun'da yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.

1653. Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü maddesi, vergi mahremiyetini düzenlemiştir. Kanun'a göre; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay görevlileri, vergi

---

ra vergi ziyaı cezasının miktarı ile karşılaştırılmalı, fazla olan ceza kesilmelidir. **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 07.08.2006 tarih ve 61587 sayılı **özelge**sinde bu hususla ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: *Emlak vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi üzerine mükellefiyetin başlangıç yılı için idarece yapılacak tarhiyat sırasında kesilecek ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezasının karşılaştırılarak miktar itibariyle fazla olan cezanın kesilmesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmediği diğer yıllar için ise sadece vergi ziyaı cezasının kesilmesi gerekmektedir.*

1022 Uygulamada ihbarnamede bu hususların yanında cezalarda indirme, uzlaşma gibi hususlarla ilgili olarak da açıklamalar yer almaktadır.

1023 Cezaya sebebiyet verilen mükellefi tereddüde bırakmayacak şekilde açık ve anlaşılır şekilde ifade edilmesi gereklidir. Bu hususta ihbarnamede şu şekilde bir açıklama yapılabilir; *"... parsel sayılı taşınmazla ilgili olarak ... nedeniyle vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olup Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu ve Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddeleri gereğince düzenlenmiştir."*

kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler bu görevlerinden ayrılsalar dahi görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları açıklayamazlar ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.

1653.1. Kanun'da, mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanlarının, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca açıklanabileceği, Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini mahalline devredebileceği belirtilmektedir.

1653.2. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir.[1024]

1654. Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine göre sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vâkıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu göre cezaya hükmolunur. Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu hâlde şikâyet koşulu aranmaz. Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.

1655. Vergi sırlarını açıklayan görevliler hakkında bu eylemleri nedeniyle şikâyet olması durumunda üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezasına, mahkemece hükmedilebilecektir. Bu nedenle mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin bilgilerin başkalarına açıklanmaması ve bu bilgilerin kullanılarak menfaat sağlanılması önlenmelidir.

4.4. Mükellefin Özel İşlerini Yapan Memurlara Uygulanacak Ceza

1656. Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesi uyarınca, Kanun'un 6'ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması

1024 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 5.10.2005 tarih ve E:2009/695, K:2011/1094 sayılı kararına göre; *mükellefe ait vergisel işlemlere ilişkin tarh, tahakkuk, tahsilât evrakları ve ödeme suretiyle diğer bilgi belgelerin, mükellefin vekili olan avukata verilmesinin vergi mahremiyeti kapsamında değildir.*

ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyaına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanun'un 344'üncü maddesine göre vergi ziyaı cezası kesilir.

1657. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay görevlileri, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler; kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine, kan veya sıhri usul ve füruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına ve kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar.

1657.1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.

1658. Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesinin birinci fıkrasına göre, kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

1659. Bu suçun tamamlanabilmesi için kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı davranması yeterli değildir. Bu hareket sonucu ayrıca kişilerin mağdur olması veya kamu zararının doğmuş olması ya da kişilere haksız bir kazanç sağlanmış olması da gerekmektedir (Üstün ve Ünsal,2008:122).

5. Tek Fiille Birden Fazla Kabahatin İşlenmesi

1660. Vergi Usul Kanunu'nun 334'üncü maddesi uyarınca, vergi ziyaında cezayı gerektiren tek bir fiil ile başka türden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir. Bu nedenle emlak vergisinin ziyaa uğratılmasından dolayı aynı dönemdeki taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları katkı payı da tahakkuk ettirilmemişse bu miktar bakımından da ayrı ceza kesilir.

1661. Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, kanuna aykırı bir hareketle vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmişse bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir. Kanuna aykırı hareketle vergi ziyaı ve usulsüzlüğün birleşmesi bildirim yükümlülüğüne aykırılık durumlarında söz konusu olabilir. Genel olarak vergi ziyaı cezaları miktar

olarak usulsüzlük cezalarından yüksektir. Bunun yanında usulsüzlük cezasının da vergi ziyaından yüksek olabileceği durumlar da söz konusudur. Bu nedenle uygulanacak cezaların ayrı ayrı hesaplanarak yüksek olanın uygulanması gerekmektedir.[1025]

1662. Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyaına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyaı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir. Bu nedenle usulsüzlük cezası kesilen ve vergi ziyaının da söz konusu olup bunun miktarının daha fazla olduğunun anlaşıldığı durumlarda usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezası arasındaki fark kadar cezanın kesilmesi gerekmektedir.

1663. Özel usulsüzlük ile vergi ziyaına birlikte sebebiyet verilmesi durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesi hükmü uyarınca, 336'ncı madde uygulanmayacak, ayrı ayrı cezalar kesilecektir.

6. Birden Fazla Eylemle Birden Fazla Kabahatin işlenmesi

1664. Vergi Usul Kanunu'nun 337'nci maddesi uyarınca, ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyaı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Birinci ve ikinci dereceden yazılı usulsüzlüklerden, ayrı takvim yılı içinde aynı neviden (dereceden) birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.

7. Tekerrür

1665. Tekerrür, daha önceki bir mükellefiyet yükümlülüğüne aykırı davranan mükellefin, belirli bir süre içerisinde yeniden yükümlülüğe aykırı davranması nedeniyle kesilecek cezanın artırılarak kesilmesi halidir.

1666. Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesi uyarınca, vergi ziyaına sebebiyet vermekten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere[1026] vergi ziyaında

---

1025 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 07.08.2006 tarih ve 61587 sayılı **özelge**sinde bu hususla ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: *Emlak vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi üzerine mükellefiyetin başlangıç yılı için idarece yapılacak tarhiyat sırasında kesilecek ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezasının karşılaştırılarak miktar itibariyle fazla olan cezanın kesilmesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmediği diğer yıllar için ise sadece vergi ziyaı cezasının kesilmesi gerekmektedir.*

1026 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 23.06.2011 tarih ve E:2010/8825, K:2011/5756 sayılı kararı; *Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesi uyarınca tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleşme tarihini ta-*

beş yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda,[1027] vergi ziyaı cezası yüzde elli oranında ve usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Tekerrüre esas alınacak cezanın aynı türden olması gerekmektedir. Nitekim bu husus, Kanun'un 340'ıncı maddesinde belirtilmiştir. Usulsüzlük ve vergi ziyaı cezaları için, aynı tür ceza tekerrür için esas alınır. Özel usulsüzlükte tekerrür hükümleri uygulanmaz.

1667. Buna göre tekerrür süresi vergi ziyaında 5, usulsüzlükte 2 yıldır. Artırım oranı ise vergi ziyaında % 50, usulsüzlükte % 25'tir.

1668. Tekerrürle ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından 15.08.2011 tarihli ve 49 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri yayımlanmıştır. Sirkülere göre; bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımlı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle ikinci eylemin ilk cezanın kesinleşmesinden önce gerçekleşmesi durumunda tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. İlk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı türden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda cezanın artırımlı olarak uygulanması gerekmektedir.

8. Cezaya Engel Haller

1669. Genel kural, yükümlülüklere aykırılık durumunda ceza uygulanması olmakla birlikte, bazı durumlarda mükelleflere ceza uygulanmaması da Kanun'da öngörülmüş bulunmaktadır. Yanılma ve mücbir sebep halleri, mükellefe ceza uygulanmasını engelleyen istisnai haller olarak öngörülmüş bulunmaktadır.

8.1. Yanılma

1670. Mükellefin cezalı duruma düşmesine sebebiyet veren eylemi yetkili mercilerin vermiş olduğu görüşlerden kaynaklanmakta ise bu durumda ceza kesilmez.

1671. Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesi uyarınca, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde ceza gerek-

---

kip eden yılbaşından sonra gerçekleşmiş olması gerektiği, yönündedir. Danıştay 4. Daire'sinin 22.02.2011 tarih ve E:2009/6033, K:2011/867 sayılı kararı da bu kararla aynı yöndedir.

1027 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 25.01.1989 tarih ve E:1988/399, K:1989/388 sayılı kararı; *tekerrür cezası kesilebilmesi için, bu cezayı gerektirecek fiilin 5 yıl içinde tekrarlandığı yolunda bir tesbitin gerekli olduğu,* yönündedir.

tiren bir durum olsa da vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

1672. 6009 sayılı Kanun'la değiştirilen Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinde de benzer bir şekilde, yetkili makamlardan yazı ile alacakları izahat çerçevesinde hareket eden mükelleflere bu hareketleri cezayı gerektirse de ceza kesilemeyeceğine yönelik düzenleme bulunmaktaydı (Öncel vd,2010:217). Maddenin değişmiş haline bu düzenleme alınmamıştır. Ancak 369'uncu maddedeki düzenleme 413'üncü maddesinin önceki halinde yer alan bu yanılma halini de kapsamaktadır.

8.2. Mücbir Sebep

1673. Mücbir sebebin varlığı, vergi suçluluğunu kaldıran bir durumdur (Öncel vd,2010:217). Vergi Usul Kanunu'nun 373'üncü maddesi uyarınca, kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya belgelendirilir ve ispat olunursa, vergi cezası kesilmez.

1674. Mücbir sebep halleri, Kanun'un 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir.[1028] Bunlar:

- Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler ve
- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,

gibi hallerdir.

1674.1. Bu sayılan hallere benzer durumlar da mücbir sebep olarak kabul edilir.

1675. Mücbir sebebin varlığı tespit edildiği takdirde vergi suçluluğu ortadan kalkmakta olduğundan ceza da kesilmez.[1029]

9. Cezaların Ödenme Süresi ve İndirim

1676. Vergi Usul Kanunu'nun 368'inci maddesi uyarınca vergi cezalarının öden-

---

1028 Bu hususla ilgili olarak *Zamanaşımı* bölümünde *Mücbir Sebep Halinini Ortaya Çıkması* başlığı altında açıklamalara yer verilmiştir.

1029 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 02.05.2007 tarih ve E:2006/3541, K:2007/1377 sayılı kararında; *Bir vergi ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesine zorlayıcı bir nedenin varlığı yol açmış ve bu durum kanıtlanmış olmak koşuluyla mükellef veya sorumlular adına ceza kesilemeyeceğinden, zorlayıcı nedenle, gereği gibi yerine getirilmeyen vergi ödevi arasında nedensellik ilişkisi bulunmadıkça zorlayıcı nedeninin varlığının, ceza kesilmesini önleyen bir durum olarak kabul edilmediği,* belirtilmektedir.

me zamanı, cezaya karşı dava açılıp açılmamasına bağlı olarak değişmektedir. Buna göre ödeme süresi;

- Cezaya karşı dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak bir ay,
- Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak bir aydır.

1677. Mükellef veya vergi sorumlusu, ikmalen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve indirimlerden arta kalan vergi ziyaı veya usulsüzlük cezalarını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, vergi ziyaı cezasından birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük cezalarında yarısı indirilir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını bu süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu indirimden faydalandırılmaz.

1678. İkmalen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve indirimlerden arta kalan usulsüzlük cezalarının mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir.

1679. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını bu süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu indirimden faydalandırılmaz.[1030]

1680. Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenmiş bulunan pişmanlık ve ıslah hükümleri bu maddenin son fıkrası uyarınca emlak vergisinde uygulanmayacaktır.

10. Cezalarda Zamanaşımı Süresi

1681. Vergi Usul Kanunu 374'üncü maddesi ceza kesme için özel zamanaşımı hükmü düzenlemiştir. Bu sürelerin geçirilmesi durumunda mükellef veya sorumlu hakkında ceza kesilemez. Buna göre zamanaşımı süreleri;

1) Vergi ziyaı cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 yıl,

2) Özel usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 yıl,

---

1030 Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi uyarınca.

3) Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 2 yıldır.

1682. Tek fiille (Kanun'un 336'ncı maddesi hükmüne göre) vergi ziyaı cezası ile usulsüzlüğün işlenmesi halinde kesilecek cezada, vergi ziyaının zamanaşımı süresi dikkate alınır. Ceza zamanaşımı ihbarnamenin tebliği ile kesilir.

1683. Kesinleşen cezanın tahsil zamanaşımı ise bir aylık ödeme süresinin bittiği günü takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıldır.

1684. Emlak vergisi bakımından, Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi ile zamanaşımı bakımından ayrıca özel bir düzenlemeye de sahiptir. Buna göre; bildirim dışı kalan bina ve arazilerde ceza zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar. Bu durumda bildirim dışı bırakılan bina ve arazi için ceza kesme zamanaşımı bildirim dışı bırakılmanın idarece tespitini takip eden yılbaşından itibaren 5 yıldır.[1031]

11. Vergi Cezalarında Hatalar

1685. Vergi Usul Kanunu 374'inci maddesi vergi cezalarında yapılan hataların, vergi hatalarının tabi olduğu usul ve şartlara göre düzeltileceğini hüküm altına almıştır.[1032] Bu konu, *Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü* bölümünde vergi hataları ve düzeltme kısmında ele alınmış olduğundan ilgili kısımdaki açıklamaların vergi cezaları yönünden de dikkate alınması gerekmektedir.

1031 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 04.07.2006 tarih ve 49622 sayılı **özelge**sinde bu hususla ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: *Vefat eden bir kişiden intikal eden taşınmazlara ait emlak vergisi bildirimini ölümden birkaç yıl sonra veren veren mirasçılar adına kesilecek cezalara ilişkin zamanaşımı süresi bu taşınmazların bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlaması gerekmektedir. Alınan bir taşınmaza ait emlak vergisi bildiriminin birkaç yıl sonra yılında verilmesi halinde geriye dönük vergilerin zamanaşımı süresinin, bu taşınmazın bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlaması gerekmektedir.*

1032 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 30.10.1997 tarih ve E:1996/5668, K:1997/3699 sayılı kararı; *Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin 116. ve devamı maddelerinin içeriği itibariyle yalnızca vergi ve vergiye bağlı olarak kesilen cezaları kapsadığı,* yönündedir. Bu nedenle usulsüzlük cezaları bu kapsamda değildir.

Onikinci Bölüm

Tahsilât

1. Emlak Vergisinde Tahsilât

1686. Verginin tahsili, kanuna uygun surette vergi borcunun ödenmesidir.[1033] Tahakkuk eden, yani ödeme safhasına gelen verginin fiilen ödenmesine tahsil denir.[1034] Tahsil ile mükellefin vergi borcu sona ermekte, vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasındaki ilişki ilgili borç açısından sona ermektedir. Vergilerin tahsilinde farklı yöntemler bulunmakla birlikte emlak vergisinde temel tahsil usulü, verginin mükellef tarafından ödenmesidir. Bu usul, esas itibariyle mükellefin vergi borcunu ilgili vergi dairesine doğrudan veya göndererek ödenmesi yoluyla gerçekleşen bir usuldür. Tarh ve tahakkuk ile tahsil işlemleri arasında sebep – sonuç ilişkisi bulunmakta, verginin tahakkuk etmesinin neticesinde tahsil aşamasına gelinmektedir.

1687. Tahsil işlemi, kendisinden önceki vergilendirme aşaması olan tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından ayrı ve ancak onlara bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, tahsil aşamasındaki işlemler ayrı bir idari işlem niteliği taşır. Dolayısıyla tahsil aşamasında yapılan işlemler idari ve yargısal denetim konusu olabilir.

1688. Verginin tarh, tebliğ ve tahakkuku kadar, kamu hizmetlerinin yerine getirebilmesi bunların finansmanında kullanılan kaynakların zamanında teminine bağlı olması nedeniyle tahakkuk ettirilen verginin zamanında ödenmesi de büyük önem taşımaktadır.

1688.1. Verginin zamanında tahsilâtının taşıdığı önem bakımından kanun koyucu tarafından, gecikme zammı uygulaması, mal bildiriminde bulunma zorun-

---

1033 Vergi Usul Kanunu'nun 23'üncü maddesi uyarınca.

1034 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 31.12.2010 tarih ve E:1999/1703, K:2000/485 sayılı kararı.

luluğu gibi uygulamalarla verginin zamanında ödenmesini sağlanmaya yönelik düzenlemeler yapılırken diğer taraftan vergi alacaklarının korunması ve vergi alacağının cebren tahsil edilebilmesi için vergi idaresine çeşitli yetkiler tanınmıştır.

1688.2. Vergini tahsilâtında, vadesi içerisinde mükellef tarafından ödeme yapılması, aksi halde kanunun tanıdığı yetkiler çerçevesinde idare tarafından tahsil yoluna başvurulması söz konusu olmaktadır. Vergide, devletin vergi alacaklısı, mükelleflerin vergi borçlusu olduğu iki taraf bulunmaktadır ve mükellefler için ödeme söz konusu iken, devlet için verginin tahsili söz konusu olmaktadır.

1689. Mükellef tarafında vergi borcunun yerine getirilmesini, ödeme; belediye tarafından borcun ödettirilmesini ise, tahsil olarak nitelendirerek incelememiz yerinde olacaktır. Emlak vergisinin ödeme ve tahsili konusunda başta Emlak Vergisi Kanunu olmak üzere, Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,[1035] 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu[1036] hükümleri ve 6183 sayılı Kanun uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak Resmi Gazete'de yayımlanan Tahsilat Genel Tebliğleri[1037] uygulanacaktır. Ayrıca bu konuda Belediye Tahsilât Yönetmeliği[1038] de göz önünde bulundurulacaktır.

1690. Son olarak, emlak vergisiyle birlikte tahsilâtı yapılmakta olan 2386 sayılı Kültür Ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'na göre emlak vergisini %10'u kadar tahakkuk edecek olan, taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payının tahsilâtının da emlak vergisine ilişkin tahsilâtlarla aynı olduğunu belirtmemiz yerinde olacaktır.[1039]

1035 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1036 24.12.2003 ve 23526 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1037 Tahsilât konusundaki en kapsamlı olan genel tebliğ olan *Seri: A Sıra No: 1 Tahsilât Genel Tebliği* 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış, daha sonra yayımlanan Tebliğlerle kısmen değişikliğe uğramıştır.

1038 21.03.1958 tarih ve 9864 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1039 27.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5226 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 12'nci maddesinde ve yine 13.04.2005 tarih ve 25785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmelik'in 5'inci maddesinde yer alan hükümlere göre; Emlak Vergisi Kanunu'nun 8 inci ve 18 inci maddeleri uyarınca mükellef hakkında tahakkuk eden emlak vergisinin % 10'u oranında, Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı, ilgili belediyesince emlak vergisi ile birlikte tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Katkı payının tarh, tahakkuk ve tahsilinde Emlak Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır. Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı'na ilişkin daha detaylı açıklamalar *Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı'nın Tespitinde Matrah Olarak Emlak Vergisi Değeri* başlığı altında yer almaktadır.

2. Ödeme

1691. Ödeme, ödenmesi gereken bir borcun kısmen ya da tamamen giderilmesi, kapatılması demektir. Mükellefin vergi borcunu bağlı olduğu vergi dairesine ödemesidir. Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü *verginin vade* tarihidir.

1692. Vergi Usul Kanunu, ödeme konusunu, mükellefler yönünden ele almakta, mükellefin borçlu olduğu vergi miktarını ödemesi yaklaşımından hareket etmektedir. Dolayısıyla, mükellef ya da onun adına diğer kişilerce Vergi Usul Kanunu'na uygun bir biçimde yapılacak ödemeler vergi alacağını ortadan kaldırmaktadır.

1693. Emlak vergileri, mükelleflerin bağlı oldukları belediyeye ödenir. Vergi borcunun ödenmesinde en yaygın usul mükellef tarafından ödemenin yapılmasıdır. Mükellefler ödeme süresi içinde vergi borcunu ilgili belediyenin veznesine yatırabileceği gibi, banka, internet, posta havalesi gibi yöntemlerle de ödeme yapabilmektedirler.[1040]

1693.1. Doğrudan belediye veznesinde, tahsildar, veznedar gibi belediyenin yetkili memurlarına yapılacak olan ödemeler, belediye görevlileri tarafından verilecek olan ödeme makbuzu karşılığında yapılır.[1041] Yetki ve sorumluluğu bulunmayan kişilere yapılacak ödemeler, emlak vergisi borcunu ortadan kaldırmayacak, emlak vergisinden kaynaklanan amme alacağının mahsubuna sayılmayacaktır.

1693.2. Mükelleflerin yaptıkları emlak vergisi ödemesine ilişkin ödeme belgelerini (makbuzları), amme alacağının tahsil zamanaşımı olan 5 yıllık zamanaşımı süresi boyunca saklamaları ve yetkiler tarafından istenildiğinde ibraz etme-

---

1040 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 41'inci maddesinin 5'inci fıkrasında ödemelerin "banka kartı, kredi kartı ve benzeri kartlar kullanılmak suretiyle" yapılabileceği belirtilmiştir. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinin a bendinde "Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla her türlü faaliyet ve girişimde bulunmak" ve d bendinde "Özel kanunları gereğince belediyeye ait vergi, resim, harç, katkı ve katılma paylarının tarh, tahakkuk ve tahsilini yapmak" belediyenin yetki ve imtiyazları içerisinde sayılmıştır. Kanun'un 14'üncü maddesinin 2'inci fıkrasına göre; Belediye hizmetlerinin, vatandaşlara en uygun yöntemlerle sunulması gereklidir. 5018 sayılı Kanun'un 36'ıncı maddesinin b bendine göre; mükellef ve sorumlulara vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli hizmetler sağlanması gereklidir. Bu sayılan kanun hükümleri gereğince belediyelerin bu şekilde ödeme kolaylıkları için yeterli altyapıyı kurması ve etkin biçimde kullanması hem belediyenin hem de mükelleflerin lehine olacaktır.

1041 Belediye Tahsilat Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinin A fıkrasında bu husus tahsildarın vazifesi olarak; Tahsilat servisince kendilerine verilmiş olan tahsili tahakkukuna bağlı belediye alacaklarını tayin edileni taksit müddetleri içinde ve tahakkuku tahsiline bağlı belediye gelirlerini zamanında tahsil ve mukabilinde mükelleflere tahsildar makbuzu vermek şeklinde sayılmıştır.

leri gerekmektedir.[1042]

2.1. Emlak Vergisinin Ödeme Aşamasına Gelmesi

1694. Emlak vergisinin, tarh ve tebliğ edilerek tahakkukunun yapılması ile vergi ödeme aşamasına gelmiş olmaktadır. Ancak, söz konusu bu işlemlerin belediye tarafından yapılması aşamasında, vergi miktarında, mükellefin kişiliğinde, muafiyet ve istisna uygulamalarında ya da diğer işlemlerde bazı hatalar söz konusu olabilir; mükelleflerin vergi borcunu ödemeden önce bu hataların düzeltilmesi için idari ya da yargısal yollara başvurmaları veya mükelleflerin uzlaşma talep etmeleri gibi nedenlerle sonuç alınıncaya kadar vergi tahakkuk etmiş olmayacaktır. Aynı şekilde, tahsilat aşamasındaki işlemlere karşı dava açılmış ve mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilmişse bu durumda tahsil işlemlerinin durması söz konusu olabilecektir.[1043]

1695. Emlak vergisinin ödeme aşamasına gelebilmesi için verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmiş olması gereklidir. Bu konuda ayrıntılı açıklamalar *Tarh ve Tahakkuk* bölümünde yapılmış bulunmaktadır.

2.2. Ödeme Zamanı ve Ödeme Süreleri

2.2.1. Ödeme Süreleri / Zamanı

1696. Vergi Usul Kanunu'nun 111'inci maddesi uyarınca vergi, *kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir*. Aynı maddeye göre ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir.

1696.1. Emlak vergisi alacağının, bir amme alacağı olduğu göz önüne alındığında, ödeme konusunda, 6183 sayılı Kanun'un, 37'nci ve devamı maddelerinde yer alan düzenlemelerin de dikkate alınması gerekir. Bir amme alacağının, 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edilmesinin ya da gecikme zammı uygulanmasının mümkün olabilmesi için mutlaka belirlenmiş bir vadesinin bulunması gerekir.[1044] 6183 sayılı Kanun'un 37'inci maddesinde, *amme alacaklarının hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödeneceği, bu ödeme müddetinin son gününün amme alacağının vadesi günü olduğu ve*

1042 6183 sayılı Kanun'un 40'ıncı maddesi uyarınca.

1043 Tarh işlemine karşı dava açma süresinde dava açılmamışsa, tahakkuk mahkemenin vereceği karara kadar ertelenir. Yürütmeyi durdurma kararı alınmadığı sürece vergi itiraz ve temyiz yoluna gidilmeden önce tahakkuk etmiştir. Yani vergi tahsil edilebilir hale gelmiş, ancak kesinleşmemiştir. İtiraz ve temyiz aşamalarında da mükellef haklılığını kanıtlayabilir. Bu takdirde yeniden tarhiyat söz konusu olabilir. Fazla alınan vergi söz konusu ise iade edilir. Uzlaşma yoluna gidildiğinde vergi hem tahakkuk etmiş hem de kesinleşmiş olmaktadır.

1044 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 18.09.1996 tarih ve E:1995-1587, K:1996/1617 sayılı kararıyla; *vadesi belirlenmemiş Amme Alacağından söz edilemeyeceği gerekçesiyle belediyenin gecikme cezasına ilişkin idari işlemini iptali yönünde verilen kararın onanmasına,* karar verilmiştir.

amme borçlusunun isterse borcunu belli zamanlardan önce ödeyebileceği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte, 6183 sayılı Kanun'un, 8'inci maddesinde, *hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunacağı* belirtilerek Vergi Usul Kanuna atıfta bulunulmuş ve dolayısıyla 6183 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun birlikte göz önüne alınması gereğinin altı çizilmiştir.

1696.2. Bu bağlamda, emlak vergisi ödemesine ilişkin sürelerin, Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde düzenlendiğini belirtmek gereklidir. 30'uncu madde uyarınca, emlak vergisi her yıl iki eşit taksitte ödenir. Emlak vergisinin, birinci taksidinin *Mart, Nisan ve Mayıs* aylarında (01 Mart - 31 Mayıs tarihleri arasında); ikinci taksidinin *Kasım* ayı içinde (01-30 Kasım tarihleri arasında) iki eşit taksitte ödenmesi gerekir. Ödeme zamanları bu şekilde belirlenmiş olmakla birlikte maddenin 2'nci fıkrasında yer alan hükme göre, Maliye Bakanlığı'nın ödeme aylarını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirebilme yetkisi bulunmaktadır. Bakanlığın bu yetkiyi kullanması halinde ödeme zamanları ilgili bölgeler için bu karar doğrultusunda belirlenecektir. Kanun'un, 30'uncu maddesinde, ödemeye ilişkin yer alan bu esas kuralın yanı sıra, emlak vergisine ilişkin istisnai durumlara dair de düzenlemeler yapılmış olup bunlara da ilgili kısımlarda değinilecektir.

1696.3. Emlak vergisinde süreler, Emlak Vergisi Kanunu'nda belli bir gün olarak belirlenmiş olup Vergi Usul Kanunu'nun 18'inci maddesinde sürelerin hesaplanmasına ilişkin "sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter" hükmü doğrultusunda 31 Mayıs ve 30 Kasım günleri mesai bitimine kadar olan sürelerdir. Bu günlerin resim tatil gününe rastlaması halinde, tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde ödeme süresi sona ermiş olacaktır.

2.2.2. Ödeme Sürelerinin Uzaması

1697. Vergi Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre; vergi işlemlerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Bu hüküm doğrultusunda, emlak vergisine ilişkin süreler de Emlak Vergisi Kanunu'nda belirlenmiş olup bu kanundaki süreler esas alınacaktır. Bununla birlikte, vergilere ilişkin genel kanun olması bakımından Vergi Usul Kanunu hükümleri, Emlak Vergisi Kanunu'nda belirlenmeyen konularda hüküm ifade etmektedir. Vergi Usul Kanun'un 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan, "kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder" hükmü doğrultusunda da süreler belirlenebilecektir.

1698. Emlak Vergisi Kanunu'nda, emlak vergisine ilişkin süreler belirlenmiş ol-

makla birlikte, bunun yanı sıra, bazı durumlarda söz konusu sürelerin uzaması yasalar tarafından öngörülmüştür.

2.2.2.1. Mücbir Sebeplerle Sürenin Uzaması

1699. Vergi Usul Kanunu'nun, vergilendirmeye ilişkin genel esaslar bölümünde yer alan, 13'üncü maddesinde, "mücbir sebepler:

1) Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2) Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;[1045]
3) Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4) Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması;[1046] gibi hallerdir"

hükmüyle ifade edilmiş; Kanun'un 15'inci maddesinde ise, burada "yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve bu takdirde tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı" hükme bağlanmıştır. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya belgelenmesi gereklidir.

1700. 15'inci maddenin son fıkrasında ise; "Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir" hükmüne yer verilmiştir.

2.2.2.2. Ölüm Halinde Sürenin Uzaması

1701. Vergi Usul Kanunu'nun 16'ıncı maddesi uyarınca; "Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir." Bu hüküm verginin tahakkuk aşaması ile ilgili olduğundan, ölüm halinde mirasçılar bakımından ödeme süresinin uzaması söz konusu değildir. Mirasçılar tarafından bildirim verilmemesi veya idarece mirasçılar adına tarhiyat yapılmaması halinde ödeme süresi geçmişse, vergiye gecikme faizi

---

1045 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 07.06.2007 tarih ve E:2007/507, K:2007/2230 sayılı kararı; *deprem ve benzeri doğal afetler nedeniyle, idare tarafından yükümlüler lehine olarak getirilen mücbir sebep halinin, idare lehine ve idareyi de kapsayacak şekilde uygulanamayacağı,* yönündedir.

1046 Bu durumun emlak vergisi bakımından uygulanma olanağı bulunmamaktadır.

işleyecek ancak cebri tahsile geçilemeyecektir. Cebri tahsile geçilebilmesi için öncelikle mirasçıların saptanması gereklidir.

2.2.2.3. Mühlet Verilmesi Suretiyle Sürenin Uzaması

1702. Vergi Kanunu'nun 17'nci maddesinde: "Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir. Bu mühletin verilebilmesi için: 1. Mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır. 2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir. 3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir. Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları yada mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir" hükmü yer almaktadır.

1703. Mühlet verilmesi nedeniyle sürenin uzaması 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen tecil ile birlikte değerlendirilmelidir. Tecil konusu ilgili kısımda incelenecektir. Bununla birlikte maddede belirtilen hususların emlak vergisi bakımından özellik taşıyan durumları olduğunu da belirtmekte fayda vardır. Bu tür durumlarda muafiyet veya süreli olarak verginin ödemesinin durdurulması söz konusu olabilecektir. Bu hususlar *Emlak Vergisinde Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık* bölümünde incelenmiştir.

2.2.3. Özel Ödeme Süreleri / Zamanları

1704. Emlak vergisinde ödeme süreleri, izah ettiğimiz çerçevede, Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde genel olarak belirlenmiş olmakla birlikte, gerek mezkûr 30'uncu maddenin devamı fıkralarında ve gerekse Vergi Usul Kanunu'nun, 112'nci maddesinde ayrıca özel ödeme süreleri öngörülmüştür.

1704.1. Bu bağlamda, Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde, kısıtlı taşınmazların devir ve temlikine ilişkin özel ödeme süresi; Vergi Usul Kanunu'nun "Özel Ödeme Zamanları" başlıklı 112'nci maddesinde ise, ...ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunup taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk eden vergiler, vergi mahkemesinde dava konusu olduğu için tahsili durdurulan vergiler ile memleketi terk ve ölüm gibi mükelfiyeti sona erdiren durumlar bakımından özel ödeme süreleri belirlenmiştir.

2.2.3.1. Kısıtlı Taşınmazlarda Ödeme Süresi

1705. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde ödeme sürelerine ilişkin belirlenen genel kuralın yanı sıra, kısıtlı taşınmazların emlak vergisinin ödemesine ilişkin de düzenlemeler yapılmıştır. İlgili bölümde de açıkladığımız

üzere kısıtlı taşınmazlarda emlak vergisi kısıtlılık durumu devam ettiği sürece 1/10 oranında ödenmektedir. Bu ödenmesi gereken miktarın ödeme süresi de genel ödeme süreleriyle aynı hükümlere göre belirlenmektedir. Ödemelerin süresi içinde yapılmamış olması kısıtlı vergi uygulamasını etkilemeyecek, zamanında ödenmeyen vergilerin tahsiline ilişkin işlemler, söz konusu 1/10 oranındaki vergi miktarı için uygulanacaktır.

1706. Ancak, 30'uncu maddede yer alan düzenlemeye göre; kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina arsa ve arazinin kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen emlak vergisinin 9/10'u bina, arsa veya arazinin satılması, kamulaştırılması veya hibe yoluyla başkasına devir ve temliki halinde, tahsilât zamanaşımına uğramamış olanları bakımından muaccel hale gelecektir.[1047] Ancak bu muaccel hale gelen verginin ne kadar süre içerisinde ödeneceği yönünde kanunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle buradaki ödeme süresi 6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesine göre saptanacaktır. Bu maddeye göre; özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir.[1048] Bu durumda taşınmazın eski ve yeni malikine 30 gün içerisinde tecil edilen ve muaccel hale gelen vergilerin ödemesi hususu yazı ile bildirilir. Dolayısıyla kısıtlı taşınmazların, kısıtlılık dönemine ait olup ertelenmiş bulunan emlak vergilerinin ödeme süresi, mezkûr kısıtlılığın kalkması durumlarında bu tarih itibariyle başlayacak; bir aylık ödeme süresi içinde ödeme yapılmaz ise, verginin belediye tarafından tahsil işlemlerine başlanacaktır. 30 günlük ödeme süre içinde verginin ödenmesi halinde, söz konusu olan 9/10

1047 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 29.12.1982 tarih ve E:1982/17, K:1982/5586 sayılı kararında; *kısıtlı taşınmazların kamulaştırılmasında tahsilât zamanaşımına uğramayan tecilli vergilerin muaccel hale geleceği ve ancak bunların tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenebileceği,* belirtilmiştir.

1048 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 24.01.1997 Tarih ve 2719 sayılı **özelge**sinde de bu hususa ilişkin şu açıklamaya yer verilmiştir: *Kısıtlılık nedeniyle tecil edilen verginin tahsili gerektiği takdirde bu vergiye herhangi bir zam veya faiz uygulanacağı yönünde kanunda bir hükme yer verilmediği gibi, muaccel hale gelen emlak vergisinin hangi süre içinde ödeneceği yönünde de bir hükme yer verilmemiştir. Bu konuda tecil edilen vergilerin tahsili sırasında tecil faizi alınmayacağı da 6 No.lu İç Genèlgede açıklanmıştır. Kısıtlamaya konu emlakin satılması, kamulaştırılması veya hibe edilmesi halinde muaccel olan emlak vergisinin ödeme süresi 6183 sayılı Kanun'un 37 inci maddesine göre 1 aydır. Bu süre içerisinde ödeme yapılmaması halinde 6183 sayılı Kanun'un 51 inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte alacağın takip ve tahsil edilmesi gerekecektir. Öte yandan, tecil edilen 9/10 oranındaki emlak vergisinin bina, arsa ve arazinin satılması, kamulaştırılması veya hibe yoluyla başka şahıslara temliki nedeniyle tahsilinde vergi ziyaı söz konusu olmadığından ceza uygulanması mümkün değildir.*

oranındaki emlak vergilerine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48 ve 51'inci maddelerine göre faiz ve gecikme zammı tatbik edilmemesi gerekmektedir.

1707. 30'uncu madenini son fıkrasında yer alan hüküm ile, devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden ve devralanın müteselsilen sorumlu tutulmaları esası getirilmiştir. Emlak vergisinden müteselsil sorumluluk çerçevesinde, devralanın önceki mükellefe rücu hakkının saklı olduğu belirtilmekte ve ayrıca, tapu dairelerinin devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirileceği kuralı getirilmiştir. Devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait tecil edilmiş vergilerden taşınmazın eski ve yeni maliki müteselsilen sorumlu olacaklardır.

1708. Mükelleflerin talep etmeleri halinde belediyelerin, devir ve temlik konusu taşınmazın, içinde bulunulan yıl ile geçmiş yıllara ait vergilerinin ödenip ödenmediğine dair bir belgeyi vermeleri gerekmektedir. Ancak bu hususta kısıtlılık uygulanan taşınmazlarla ilgili olarak verilen belgelerde 1/10 oranındaki verginin ödenmiş olması nedeniyle ödenmemiş borcunun olmadığı görülecektir. Bu durumda yeni malikle eski malik arasında ve bunlarla belediye arasında ihtilaf yaşanmaması bakımından verilecek bu belgelerde taşınmaz için tahakkuk eden verginin ne kadar olduğu, bu verginin ne kadarının tecil edildiği ve ne kadarının ödendiği yönünde bilgiler bulunmasında ve taşınmazın satılması, kamulaştırılması veya hibe yoluyla başkasına devir ve temliki halinde tecil edilen vergi miktarının eski ve yeni malikten tahsil edileceği yönünde açıklamanın yer almasında büyük faydalar olacaktır.

2.2.3.2. İkmalen ve İdarece Tarh Olunan Vergilerde Özel Ödeme Süresi

1709. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi ile ikmalen veya idarece tarh usulleriyle tarh olunan vergilerin taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmiş olmaları halinde taksit süreleri içinde ödeneceği hükme bağlanmış olup, özel ödeme süresi, taksit süresi geçtikten sonra tahakkuk eden vergiler için öngörülmüştür. İkmalen veya idarece tarh olunan vergiler, taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitlerin, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmesi gerekir.[1049]

1710. Görüldüğü üzere, ikmalen, re'sen veya idarece tarh usulleriyle tarh olunan vergilerin ödeme süresi ile ilgili istisnai bir düzenleme getirilerek, Emlak Vergisi Kanunu'nda belirtilen ödeme zamanları değil de verginin tahakkuk tarihi esas alınarak bir aylık ödeme süresi belirlenmiş olmaktadır.

1049 İkmalen veya idarece tarh konuları *Tarh ve Tahakkuk* bölümünde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

2.2.3.3. Vergi Mahkemesinde Dava Açılan Vergilerde Özel Ödeme Süresi

1711. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine göre; vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan *vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde* ödenir. Eğer mükellef vergi mahkemesine başvurmuşsa, bu durumda ödeme süresi mahkeme kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren bir aydır.

1712. Vergi mahkemesinde tahakkuk aşamasındaki vergi işlemlerine karşı dava açılması dolayısıyla İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrası[1050] gereğince dava konusu edilen verginin tahsili durmaktadır. Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezaların mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilmesi mümkündür.

1712.1. Mükellefler tarafından dava sürecinde de ödenmeyerek dava konusu olmaları sebebiyle taksit süreleri geçmiş olan bu vergilerin, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine göre, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Aynı şekilde dava devam ederken, davadan vazgeçilmesi halinde de taksit zamanı gelmiş bulunan vergilerin de özel ödeme süresi hükümleri kapsamında olduğu dikkate alınarak, mahkemenin vazgeçme kararı sonrasında düzenlenecek ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinden ödenmesi gerekmektedir.

1712.2. Söz konusu ihbarnamenin mükellefe usulüne uygun olarak tebliğ edilmesinden itibaren bir aylık ödeme süresi tanınmaktadır. Bu nedenle zikredilen bu usule dair hususlara belediye görevlilerince dikkat edilmesi; hem verginin ödenmesinin sağlanması hem söz konusu süre içinde ödeme yapılmaması halinde bilahare yürütülecek olan verginin idarece tahsili işlemlerinin hukuken geçerli olabilmesi için ve hem de görevlilerin kişisel sorumlulukları açısından önem taşımaktadır.

1712.3. Buradaki vergi mahkemesi kararına bağlı olarak yapılan düzenleme taksit zamanı kısmen veya tamamen geçmiş olan vergi ödemeleri için olup, henüz taksidi gelmemiş olan emlak vergilerinin taksit zamanında ödeneceği açıktır.

1050 27'nci maddenin 3'üncü fıkrasında: *Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklardan doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir*, hükmü yer almaktadır.

1713. Vergi mahkemesi kararının Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay nezdinde, itiraz veya temyiz edilmiş olması verginin ödemesini, yürütmeyi durdurma kararı verilmediği sürece, durdurmayacaktır. Bu durumda da vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir, eğer verginin taksidi henüz gelmemişse vergi taksit zamanında ödenecektir.

2.2.3.4. Memleketi Terk ve Ölümle Mükellefiyetin Sona Ermesi Halinde Özel Ödeme Süresi

1714. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine göre, memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkanların ikmalen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Bu bir aylık süre 6183 sayılı Kanun uyarınca teminat gösterilmesi halinde, vergi kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.

2.2.3.5. Maliye Bakanlığınca Belirlenen ve Mücbir Sebep Hali İlan Edilen Yerlerde Ödeme Süresi

1715. Vergi Usul Kanunu'nun 111'inci maddesinde, 500'den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından mükelleflere, vadenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak 15 gün içerisinde gün belli etmeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. Yine aynı hükme göre, Maliye Bakanlığı; mücbir sebep hali ilan edilen yerlerdeki mükelleflerin, bu Kanun kapsamında olup, ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizleri ile bu Kanun'un 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca verecekleri beyannamelere istinaden tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme sürelerini, vadelerinin bitim tarihinden itibaren azamî bir yıl süreyle uzatmaya yetkilidir. Bu yetki; bölge, il, ilçe, mahal ve afetten zarar görenler ile afetten zarar görme derecesi veya vergi türleri itibarıyla farklı süreler tespit etmek suretiyle de kullanılabilir. Bu suretle belli edilen günler verginin vadesi yerine geçer.

1715.1. Maliye Bakanlığı il ilçe ve bölgeler itibariyle, mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki mükelleflerin Vergi Usul Kanunu kapsamında olup ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi ve cezalar ile gecikme faizlerinin ödeme suretlerini vadelerinin bitimi tarihinden itibaren azami bir yıl süreyle uzatmaya yetkili kılınmıştır.

1715.2. Maliye Bakanlığı bu yetkisini yerleşim yerleri (il, ilçe) itibariyle veya afetten zarar görme derecesine ya da vergi türlerine göre farklı süreler tespit ederek de kullanılabilecektir.

1716. Nitekim emlak vergisinde beyanname verilmesi ve dört yılda bir yapılan genel beyan esası kaldırılarak, 2002 yılından itibaren bildirim verilmesi

uygulamasına geçilip rayiç bedel esasından vazgeçilerek, vergi değeri uygulaması benimsenmesi üzerine Kanun'un verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı tarafından; 27.11.2002 tarih ve 51844 sayılı yazı ile; 2002 yılı emlak vergisi tarhına esas olacak asgari arsa ve arazi metrekare birim değerlerine yapılan itirazların yeni sonuçlanmaya başlaması nedeniyle 2002 yılı emlak vergisi ikinci taksitine ait ödemelerin geciktiği belirtilerek, mükelleflere ödemede kolaylık sağlamak bakımından, yurt çapında 500'den fazla mükellefi olan belediyeleri kapsamak ve bir defaya mahsus olmak üzere; belediyelere 2002 yılı Kasım ayı içinde ödenmesi gereken emlak vergisi ikinci taksitine ilişkin ödeme süresinin, 13 Aralık 2002 Cuma günü çalışma saati sonuna kadar uzatılması[1051] bu ödeme süresine örnek olarak olarak verilebilir.

2.2.3.6. Uzlaşma Halinde Ödeme Süresi

1717. Uzlaşma konusu vergi ve cezaların ödeme süresi, uzlaşmanın gerçekleşip gerçekleşmemesine ve gerçekleşmeyen uzlaşma bakımından dava açılıp açılmamasına göre değişmektedir. Bu konu, *Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü* bölümünde, *Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi ve Cezaların Ödeme Süresi* başlığında incelenecektir.

2.2.3.7. Pişmanlık Halinde Ödeme Süresi

1718. Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde yer alan, "bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz" hükmü doğrultusunda pişmanlık haline ilişkin ödeme sürelerinin emlak vergisi bakımından uygulanması mümkün değildir.

2.2.3.8. Taksit Süresinden Önce veya Sonra Ödeme

1719. Mükellefler istedikleri takdirde, tahakkuk eden emlak vergilerini taksit süresinden önce de ödeyebilirler. Örneğin, mükellefler yıllık olarak emlak vergilerinin tamamını tahakkuk tarihinden itibaren, genel takdir yılında tahakkukun yapıldığı Ocak veya Şubat aylarının sonundan itibaren veya diğer yıllarda her bütçe yılının başından itibaren, ödeyebilirler[1052]. Emlak

---

1051 Maliye Bakanlığı tarafından, İçişleri Bakanlığı'na yazılan, 27.11.2002 tarih ve 51844 sayılı yazı.

1052 Bu durumda 6183 sayılı Kanun'un ek 1'inci maddesi uyarınca indirim yapılır. Ancak bu indirimin yapılabilmesi için Maliye Bakanlığına verilen yetkinin kullanılması gerekmektedir. Bu yetki dönem dönem çıkarılan yapılandırma kanunları çerçevesinde kullanılmaktadır. Bu konuya ilişkin olarak en son uygulama, 6111 sayılı Kanun uyarınca yapılan taksitlendirmeler uyarınca taksit süresinden önce verginin ödenmesi durumunda katsayı oranında yapılan değişiklik yolu ile indirim yapılmasıdır. Bu nedenle 2010 ve önceki yıllara ilişkin olup da taksitlendirilen vergilerin taksidinden önce ödenmesi durumunda indirim söz konusu olabilir. Bu nedenle yukarıda verilen örnek uyarınca yapılan erken ödemede indirim yapılması söz konusu değildir. Nitekim,

vergilerinin yıllık vergiler olduğu dikkate alındığında, bir önceki yıl itibariyle gelecek yılın vergisinin ödenmesi, verginin oluşup oluşmayacağı, ödenecek vergi miktarının ne kadar olacağı gibi hususların belli olmaması nedeniyle mümkün olmayacaktır.

1720. Taksit süresi geçirildikten sonra da her vergi ödenebilir. Ancak bu durumda ödenmeyen emlak vergilerine 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesi gereğince gecikme zammı uygulanacağı açıktır[1053]. Bununla birlikte, zamanında ödenmeyen emlak vergilerinin belediyeler tarafından mükellefe ödettirilmesi yani tahsil işlemlerinin yürütülmesine başlanılacaktır. Bir başka ifadeyle, bina, arsa ve arazinin ödenmeyen emlak vergisi ilgili belediyelerce takip ve tahsil edilecektir.

2.2.3.9. Cezalarda Ödeme Süresi

1721. Vergi Usul Kanunu'nun 368'inci maddesi uyarınca vergi cezalarının ödenme zamanı, cezaya karşı dava açılıp açılmamasına bağlı olarak değişmektedir. Bu konu, *Vergi Kabahatleri ve Cezalar* bölümünde *Cezaların Ödenme Süresi ve İndirim* başlığında incelenmiştir.

2.2.3.10. Tecil Edilen Vergilerde Ödeme Süresi

1722. Amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir. Verginin tecil edilmesi durumunda ödeme süresi tecil işlemi ile öngörülen taksit süreleri olmaktadır. Tecil konusu ayrıca incelenecektir.

2.3. Zamanında Ödeme Yapılmaması

1723. Vergi borcunun mükellef tarafından zamanında ödenmemesi halinde, idare tarafından;

- Söz konusu vergi borcuna gecikme zammı uygulanır,
- Amme alacağının güvenliğini sağlamaya yönelik hükümler uygulanır,
- Borçluya ödeme emri gönderilir,
- Amme alacağının cebren tahsili /haciz işlemleri yapılır.

---

konuyla ilgili olarak Tahsilat Genel Tebliği'nde madde hükmünde yer alan indirim oranı 97/9942 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 01.10.1997 tarihinden geçerli olmak üzere % 0 (sıfır) olarak belirlendiğinden, maddenin uygulama alanının bulunmadığı ifade edilmiştir.

1053 Belediye Tahsilat Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinin C fıkrasında, borçlarını taksit müddetleri içinde ödemeyen mükellefler hakkında Amme alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 51'inci maddesi gereğince gecikme zammı tesbit ve tahsil etmek ve mezkur kanuna göre icrai takibatı icabettiren mükellefler hakkında da tahsilat servisine veya muhasebeye bilgi verme tahsildarın vazifesi olarak sayılmıştır. Yönetmeliğin 2'nci maddesinin B fıkrasında ise, taksit müddetleri zarfında borçlarını ödemeyen mükellefler hakkında icrai takibat yaptırmak, tahsilât şefi veya memurunun vazifeleri arsında sayılmıştır.

1724. Emlak vergisinin zamanında ödemeyen mükellefler geciken taksit için her ay 6183 sayılı Kanun hükmüne göre tespit edilen oranda gecikme cezası ödemek zorundadır. Taksitler zamanında ödenmez ise her yılın her bir taksidi için ve vadesinden sonra gecikilen her ay için gecikme zammı uygulanır. Vadesinde ödenmeyen borçlar için ödeme aşamasından artık tahsil aşamasına geçilir. Mükelleflerin, ödenmeyen veya idare tarafından tahsil edilemeyen emlak vergisi borçlarının, taşınmazın devir işlemleri söz konusu olduğunda karşılarına çıkacak olduğuna dikkat etmeleri gerekir.

1725. Gecikme zammı uygulanırken, ödemesi gelen her bir taksit için ilgili taksidin son gününden itibaren gecikme zammı uygulanacağına, vadesi henüz gelmeyen taksitler için ise gecikme zammı uygulamasının söz konusu olmayacağına dikkat etmek gerekmektedir. İlgili taksitler o taksit için öngörülen ödeme süresinin son gününe kadar cezasız olarak ödenecektir.

1726. Emlak vergisinin mükellef tarafından ödemesi yapılmaması halinde, belediyeler tarafından vergi borcu amme alacağı olduğu için, tahsilât işlemlerine başlanılması gerekir. Tahsilât işlemleri yürütülürken tahsilât zamanaşımına özen gösterilmesi, kamu alacağı niteliği taşıyan verginin tahsilât zamanaşımına uğraması halinde başta belediye başkanı olmak üzere verginin tarh ve tahsilinde sorumlu tüm görevlilerin tazminat ve ceza sorumluluklarının bulunduğu unutulmamalıdır. Vergiyi tarh ve tahsile yetkili olan belediyenin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyen, eksik getiren veya zamanında yerine getirmeyen mükelleflerle ilgili olarak 6183 sayılı Kanun'da yer alan işlemleri uygulamaları gereklidir.[1054]

3. Tahsil

1727. Belediyeler tarafından, emlak vergisinin tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri Emlak Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanun'unu kapsamında yapılırken, vergi ve fer'ilerinin takibi, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılır.[1055] Zira Emlak Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesinde, Emlak Vergisi Kanunu hükümleri saklı kalmak şartıyla, emlak vergileri hakkında Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

1054 Görevlilerin bu hususstaki sorumlulukları birçok kanundan kaynaklanmaktadır. Görevlilerin sorumlulukları ile ilgili, *Vergi Kabahatleri ve Cezaları* bölümünde *Genel Olarak Vergi Suç ve Kabahatleri* başlığı altındaki dipnotta açıklamalar yer almaktadır.

1055 6183 sayılı Kanun belediyenin tahsil ettiği tüm vergi, resim ve harçlara encümen ve zabıta cezalarına uygulanır ancak belediyelerin sözleşmeden, haksız fiilden ve haksız iktisaptan doğan alacakları için uygulanmaz. Bu nedenle, bu kanun uyarınca yürütülen işlemlerde kanunun kapsamında olmayan alacaklara yer verilmemelidir; aksi halde yürütülen işlemin sakatlanmasına sebebiyet verilebilir.

1727.1. Vergi Usul Kanunu vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı zamların tahakkuk aşamasına kadar olan kısmını kapsarken, 6183 sayılı Kanun vergilendirmenin tahsil aşamasını ilgilendirmektedir.

1727.2. Emlak vergisinin de içerisinde yer aldığı tüm kamu alacaklarının tahsilâtı, 6183 sayılı Kanun kapsamındadır. Nitekim bu husus Kanun'un 1'inci maddesinde yer almaktadır.[1056] Tahakkuku kesinleşmiş ve tahsilât aşamasına gelmiş bir vergi, kanunda belirtilen ödeme süresi içerisinde ödenmediği takdirde vergi idaresince cebren tahsil yoluna gidilir. Bu işlemler 6183 sayılı Kanun uyarınca gerçekleştirilir.

1727.3. Daha önce belirttiğimiz gibi, emlak vergilerinin de dahil olduğu amme alacaklarının, hususi kanunlarda belli edilen zamanlarda, mükellefleri tarafından rızaen ödenmesi esas olmakla birlikte, gerek amme borçlusunun (yani mükellefin) tarh olunarak tahakkuk eden amme borçlarının, mükellefin iradi olarak ödenmemesi karşısında alınacak tedbirler 6183 sayılı Kanun'la belirlenmiştir.

1728. Temel vergi kanunlarından biri olarak nitelendirilebilecek olan 6183 sayılı Kanun'da, vergi alacaklarının tahsilinin güvenliğini sağlamaya yönelik koruma hükümleri ile süresinde ödenmeyen vergi borçlarının cebren tahsiline ilişkin hükümler yer almaktadır.

1728.1. Kanun'un, "Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı ikinci bölümünde, vergi alacaklarının tahsilinin güvenliğini sağlamaya yönelik koruma hükümleri; teminat (Md.9 ila 12), ihtiyati haciz (Md.13 ila 16), ihtiyati tahakkuk (Md.17 ila 20) ve diğer koruma hükümleri (Md.21 ila 36) olarak dört genel başlık altında düzenlenmiştir. Süresinde ödenmeyen vergi borçlarının cebren tahsiline ilişkin olarak ise, cebren tahsil, ödeme emri, gecikme faizi ve zammı, mal bildirimi, haciz, satış ve paraya çevirme, iflas ... düzenlemeleri yapılmış bulunmaktadır.

1728.2. Kamu alacaklarının tahsilini sağlamak üzere genel icra hukukunda yer alan düzenlemelerin dışında özel icra hukuku hükümleri içeren 6183 sayılı Kanun hükümleri ile idareye, kamu alacağının tahsiline yönelik bazı vasıtalar sağlanmış bulunmaktadır.

3.1. Vergi Alacaklarının Korunmasına Yönelik Hükümler

1729. 6183 sayılı Kanun, amme alacaklarının tahsilinin güvenliğini sağlamaya yönelik hükümlere yer vermiş, amme alacaklarını güvence altına alın-

---

1056 6183 sayılı Kanun'un "*Kanun'un Şümulü*" başlıklı 1'inci maddesinde: "Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur" hükmü yer almaktadır.

ması için, bazı tedbirler öngörmüştür. Bu tedbirler, kanunun, "Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı ikinci bölümünde 9 ile 36'ncı maddeleri arasında yer almaktadır. Kanun'un 9 ila 12'nci maddeleri arasında teminat hükümlerine, 13 ila 16'ncı maddeleri arasında ihtiyati haciz hükümlerine, 17 ila 20'nci maddeleri arasında ihtiyati tahakkuk hükümlerine ve 21 ila 36'ncı maddeleri arasında ise, öncelik hakkı, alacaklı idare tarafından iptal davası açılması, ortaklığın feshinin istenebilmesi ve özel sorumluluk hallerinden oluşan diğer koruma hükümlerine yer verilmiştir. Koruma hükümleri arasında yurt dışına çıkış sınırlaması tedbiri de bulunuyor iken bu hükmün 13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Kanun'un[1057] 165'inci maddesi ile yürürlükten kaldırılmış olması nedeniyle uygulanması olanağı kalmamıştır.

1730. Amme alacaklarının tahsilinin güvence altına alınması için öngörülen bu koruma hükümleri, amme alacağının tahsilinin, rızaen ödeme veya cebren takip ve tahsil safhalarından önce tehlikeye girmesini önlemek, alacaklı amme idaresinin haklarını korumak (Kaynarca, 2008:3) amacını taşımaktadır.

3.1.1. Teminat Hükümleri

1731. Teminata ilişkin düzenlemeler, 6183 sayılı Kanun'un, 9 ila 12'nci maddeleri arasında yer almaktadır. Vergi idaresinin, vadesinde ödenmeyen vergi borçları için aldığı tedbirlerden biri de, en az 15 gün süre verilerek, borçludan, borcuna yetecek miktarda teminat istenmesidir. Teminat hükümleri Kanun'da sayılan durumlarda uygulanabilecek bir yöntemdir.

1732. 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesine göre; vergi ziyaı cezasının kesilmesini gerektiren sebepler bulunduğu takdirde, yapılacak ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden mükelleften teminat istenir.[1058] Teminat tarh aşamasında olan vergiler için istenebilir, kesinleşmiş vergiler için is-

---

1057 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 25.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1058 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 18.11.2005 tarih ve E:2005/148, K:2005/255 sayılı kararına göre; *teminat istemine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, tarhiyata karşı açılan davanın sonucuna göre karar verilmesinde yasaya uygunluk bulunmadığı yönündedir. Bu nedenle teminat isteme işleminin bu işlemin koşullarının gerçekleştiği tarihteki duruma göre değerlendirilmesi,* gereklidir. Ayrıca, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 14.04.2006 tarih ve E:2005/211, K:2006/102 sayılı kararında; *özel kanunlara göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi ve hukuka uygunluk denetiminin de, tedbir mahiyetinde tesis edilen işlemin tesis edildiği andaki hukuki duruma göre yapılması gerektiği,* belirtilmektedir.

tenilemez.[1059] Mükellefin Türkiye'de ikametgahı yoksa ve bu durum tahsili tehlikeye sokuyorsa teminat istenilebilir. Bu halde, teminat istenip istenmemesine, vergi alacağının tahsilinin tehlikede olup olmadığına bakarak, vergi idaresince karar verilmektedir[1060].

1733. Kanun'un 10'uncu maddesinde;

a) Para,

b) Bankalar tarafından verilen teminat mektupları,

c) Hazine tahvil ve bonoları,

d) Hükümetçe belli edilecek milli hisse senedi ve tahviller,

e) İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı kamu idaresince haciz varakasına dayanılarak haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar;

teminat olarak kabul edilecek değerler olarak sıralanmıştır.

1733.1. Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir. Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir.

1734. Emlak vergisi yönünden vergi konusu taşınmaz da vergi alacağının teminatını oluşturmaktadır. Emlak vergisinde eski malikle yeni malikin ödenmeyen vergiler bakımından birlikte sorumlu olmaları devir ve temliki yapılan taşınmazlar bakımından ödenmeyen vergileri güvence altına almaktadır (Öncel vd.,2010:370).

1735. Amme borçlusunun istenen teminatı göstermemesinin müeyyidesi, 13'ncü maddenin 4'üncü bendi hükmü uyarınca idarenin teminat istenmesini gerektiren borç için ihtiyati haciz uygulaması yapmasıdır.

3.1.2. Şahsi Kefalet

1736. 6183 sayılı Kanun'un 11'inci maddesine göre, teminat sağlayamayan mükellefler, muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. Şahsi kefalet, noterden tasdikli sözleşme ile tesis olunur. İdare şahsi kefaleti ve kefil gösterilen kimseyi kabul edip etmemekte serbesttir.

1059 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 03.10.2007 tarih ve E:2006/1290, K:2007/3914 sayılı kararında; *ödeme emri aşaması da geçirilen kamu alacağının tahsili için 6183 sayılı Kanun'da öngörülen diğer cebren tahsil yöntemlerine başvurulması gerekirken, teminat istenmesi yolunda tesis edilen işlem de yasaya uyarlık bulunmadığı,* belirtilmektedir.

1060 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 28.12.2004 tarih ve E:2004/1483, K:2004/2632 sayılı kararı; *davacı hakkında bir incelemeye başlanılmadan, ortağı olduğu limited şirketin kesinleşen ve vadesinde ödenmeyen vergi borçlarının tahsili için ihtiyati haciz uygulanamayacağı, teminat istenemeyeceği,* yönündedir.

1737. Kanun'un 14'üncü maddesine göre de, ihtiyaten haczedilen mallar istenildiği zaman para veya ayın (mal, eşya) olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut tahsil dairesinin bulunduğu mahalde ikametgah sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahısta iken haczedilmişse bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir.

1738. Kanun'un 48'inci maddesi uyarınca yapılacak teciller için de teminat olarak şahsi kefalet söz konusu olabilir. 1 Sıra No.lu Tahsilât Genel Tebliği'ne göre; 11'inci maddeye göre şahsi kefalet tesis edilmesi halinde, bu tebliğin ekinde yer alan şahsi kefalet senedinin; 14'üncü maddeye göre şahsi kefalet tesis edilmesi halinde, bu tebliğin ekinde yer alan taahhüt/şahsi kefalet senedinin ve 48'inci maddeye göre şahsi kefalet tesis edilmesi halinde, bu tebliğin ekinde yer alan şahsi kefalet senedinin düzenlenmesi ya da bu eklere uygun belgelerin aranılması gerekmektedir.

1739. Kefil borcu ödediğinde kendisine buna dair belge verilir. Bunun nedeni; kefilin ödediği amme borcundan dolayı, asıl borçluya rücu edebilmesinin sağlanmasıdır. Bu belge müstakil düzenlenen bir belge olabilir veya borcun ödenmesi karşılığı kesilen makbuza da bu konuda şerh verilir (Kaynarca, 2008:6).

3.1.3. İhtiyati Haciz

1740. 6183 sayılı Kanun'un 13 ila 16'ncı maddeleri arasında amme alacağının korunmasına yönelik olarak ihtiyati haciz uygulaması öngörülmüştür. Kanun'un 13'üncü maddesine göre, hiçbir süreyle kayıtlı olmaksızın, mahalli en büyük memurunun (emlak vergisi uygulamasında, Emlak Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesi gereğince belediye başkanının) kararıyla haciz usulüne dair hükümlere göre, ihtiyati haciz derhal uygulanır.[1061] İhtiyati haciz için ihtiyati haciz varakası düzenlenir. Ayrıca bir ihtiyati haciz kararı alınmasına gerek yoktur.[1062]

1741. İhtiyati haciz:

1) Teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması,[1063]

1061 Belediye Başkanı tarafından yetkili kılınmış memur tarafından da bu işlem uygulanabilir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 15.03.2004 tarih ve E:2003/2119, K:2004/467 sayılı kararı; *hacizle ilgili tevkile ilişkin hükmün ihtiyati haciz için de geçerli olacağı, ihtiyati haciz kararı alan kişinin yetkilendirilmiş olup olmadığının incelenerek buna göre bir karar verilmesi gerektiği,* yönündedir.

1062 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 23.05.1996 tarih ve E:1995/4762, K:1996/1979 sayılı kararı.

1063 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 15.02.2006 tarih ve E:2004/770, K:2006/333 sayılı kararına göre: *Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda ihtiyati haciz uygulanması kanundan doğan bir zorunluluk olmaktadır. Teminat istenmesini gerektiren durumların mevcut olup olmadığı yönünde yargı mercilerince yapılan inceleme sonucunda sözkonusu işlemin iptal edilmesi*

2) Borçlunun beli bir ikametgâhının olmaması,

3) Borçlunun kaçmış olması veya kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimallerinin bulunması,

4) Borçludan teminat göstermesi istendiği halde, belli bir süre geçtiği halde teminat veya kefil göstermemiş ya da şahsi kefalet teklifinin veya gösterdiği kefilinin kabul edilmemiş olması,

5) Mal bildirimine çağrılan borçlunun süresi içinde mal bildiriminde bulunmamış veya eksik bildirimde bulunmuş olması,

6) İptali istenen işlem ve tasarrufun konusunu oluşturan mallar hakkında; bu mallar elden çıkarılmışsa, mükellefin diğer malları hakkında uygulanmak üzere, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un, ivazsız tasarruflar ve hükümsüz sayılan diğer tasarruflarla kamu alacağının tahsiline imkân bırakmamak maksadıyla yapılan tasarruflara ilişkin hükümleri kapsamına giren hallerin bulunması,

sebeplerinden birinin bulunması halinde mümkündür.

1742. Bu sebepler emlak vergisi yönünden incelendiğinde; emlak vergisi uygulamasında, vergi ziyaı nedeniyle teminat istenebileceği görülmektedir. Emlak vergisinin konusu itibariyle mükellefin belli bir ikametgâhının bulunmaması çok nadir karşılaşılabilecek bir durumdur. Mükellefin taşınmazına yönelik tasarruflarına ilişkin durumlar ise belediyenin emlak vergisi bakımından alacağını tahsil etmesi için yeni bir mükellefinin daha olmasını sağlayacaktır.

1743. İhtiyati haciz uygulanan mallar istenildiği zaman para veya eşya olarak verilmek ve bu hususu temin için malların kıymetleri depo edilmek yahut belediye sınırları dahilinde ikametgâh sahibi bir şahıs müteselsil kefil gösterilmek şartıyla borçluya ve mal üçüncü şahsın elinde haczedilmişse bir taahhüt senedi alınarak kendisine bırakılabilir.

1744. Haklarında ihtiyati haciz uygulananlar haciz tarihinden, eğer haciz gıyapta yapılmışsa haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilirler.[1064] Mahkemece bu davada ihtiyati haciz sebepleri-

---

halinde ihtiyati haczi gerektiren bu sebep ortadan kalkacağından ihtiyati haciz uygulaması da sözkonusu olamayacaktır.

1064 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 14.02.2007 tarih ve E:2006/2259, K:2007/339 sayılı kararında; *haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanların, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliğinden itibaren yedi gün içinde dava açabilecekleri gibi, haczin uygulanması durumunda da uygulamanın öğrenilmesi üzerine öğrenme tarihinden itibaren süresi içinde dava açabilecekleri ve bu durumda davalı İdarece alınan ihtiyati haciz kararına değil bu kararın uygulandığının öğrenilmesi üzerine uygulama işleminin iptali istemiyle 30 günlük yasal süresinde dava açılması nedeniyle, süre aşımı nedeniyle davayı reddeden Mahkeme kararında yasaya uyarlık olmadığı,* belirtilmektedir.

nin bulunup bulunmadığı ve usule uyulup uyulmadığı yönünden inceleme yapılarak karar verilir.[1065]

1745. 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde, ihtiyati haciz sebeplerinin varlığı halinde "ihtiyati haczin hiç bir müddetle mukayyet olmaksızın" uygulanacağı hükme bağlandığından, ihtiyati hacizler belli bir süre için konulmayıp, kaldırılmadığı müddetçe devam edecektir.

1746. Ödeme emrinin tebliğinden sonra ihtiyati haciz uygulanmaz. Kesin hacze gidilir. Ödeme emrinin tebliği ile cebri takibat başlamış olur. Cebri takibat başlayınca da, amme alacağının korunması amaçlı ihtiyati haczin yapılması söz konusu olmaktan çıkar (Kaynarca, 2008:11).

1747. 1 Sıra No.lu Tahsilât Genel Tebliği'nde ihtiyati haciz işlemleri için yapılan açıklamalardan özellik taşıyan bir kısmına aşağıda yer verilmektedir:

Teminat istenmesini gerektiren hallerin bulunması gereğince uygulanacak ihtiyati hacizlerde, borçlu tarafından teminat gösterilinceye kadar beklenilmesi zorunlu olmayıp, gerek teminat olarak verilecek değerlerin haczedilebilmesini sağlamak gerekse teminat istenmesine ilişkin yapılacak tebligatlarda geçecek sürede amme alacağının güvence altına alınmasını temin etmek üzere, ihtiyati hacze ilişkin işlemlere derhal başlanılması gerekmektedir.

Bankalara yapılacak ihtiyati haciz tebliğlerinin sadece tebliğ tarihi itibarıyla amme borçlularının mevcut olan varlıklarını konu alması ve bu kişilerin ileride doğabilecek alacakları için ihtiyati haciz tebliğinde bulunulmaması icap etmektedir.

İhtiyati haciz kat'i hacze dönüştürülmediği sürece, ihtiyaten haczedilen malların satılarak paraya çevrilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, ihtiyaten haczedilen malların bozulması, çürümesi gibi nedenlerle korunmasının mümkün olmadığı veya beklediği zaman önemli bir değer düşüklüğüne uğrayacağının anlaşılması hallerinde, bu mallar derhal paraya çevrilerek, elde edilen tutarlar teminat olarak muhafaza edilecektir.

3.1.4. İhtiyati Tahakkuk

1748. Amme alacağının korunması için öngörülen hükümlerden bir diğeri olan ihtiyati tahakkuk uygulaması, 6183 sayılı Kanun'un 17 ile 20'nci maddeleri

---

1065 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 14.04.2006 tarih ve E:2005/211, K:2006/102 sayılı kararında; *özel kanunlara göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi ve hukuka uygunluk denetiminin de, tedbir mahiyetinde tesis edilen işlemin tesis edildiği andaki hukuki duruma göre yapılması gerektiğ*i, belirtilmektedir.

arasında yer almaktadır. Kanun'un 17'nci maddesine göre, ihtiyati tahakkuk şu sebeplerden birinin bulunması halinde mümkündür:

1) Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı,
2) Mükellefin belli bir ikametgâhının bulunmaması,
3) Mükellefin kaçmış olması veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yolara sapması ihtimallerinin bulunması,
4) Mal bildirimine çağrılan mükellefin belli bir süre içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması,
5) Mükellef hakkında, kamu alacağının tahsiline engel olması nedeniyle, soruşturma başlatılmışsa,
6) Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait bulunduğu hakkında deliller elde edilmişse.

1749. Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olan vergilerle bunların zam ve cezalarına ihtiyati tahakkuk uygulanabilecektir. 1 Sıra No.lu Tahsilât Genel Tebliği'nin, birinci kısım, ikinci bölümde ihtiyati tahakkuk uygulanacak vergiler arasında emlak vergisi sayılmamış olduğundan emlak vergisi yönünden ihtiyati tahakkuk uygulaması mümkün değildir (Beyazkkılıç ve Kaplan,2008:129).

3.1.5. Emlak Vergisinin Öncelik Hakkı

1750. 6183 sayılı Kanun'un diğer korunma hükümleri arasında amme alacaklarında rüçhan hakkı düzenlemiş bulunmaktadır.

1751. Vergi alacaklarının, borçlunun diğer borçları arasında öncelikli bir yeri bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 21'inci maddesine göre, üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallar paraya çevrilmeden önce, o mal üzerine kamu alacağı için de haciz konulursa, bu alacak da hacze iştirak eder ve satış bedeli aralarında oranlarına göre paylaştırılır. Bir başka ifadeyle, borçlunun üçüncü şahıslar tarafından haczedilen mallarının paraya çevrilmesinden önce, vergi alacağı dolayısıyla vergi idaresinin hacze iştirak etmesi halinde, malların satışından sağlanan para, vergi alacağı ve diğer alacakların, hacze iştirak sırasına göre değil de, hacze iştirak eden alacaklar toplamı içindeki paylar dikkate alınarak (yani garameten) paylaştırılır.[1066] Buna göre amme alacaklarında rüçhan (öncelik) hakkı, üçüncü şahıslara ait ala-

---

1066 Garameten; *alacağın toplam alacaklar içindeki payı oranında* demektir. Örneğin, (A) şahsının, (B) şahsından olan 20.000 TL alacağı sebebiyle, (B) şahsının 30.000 TL değerindeki malları üzerine konulan hacze, bu aşamada belediyenin, (B)'nin 40.000 TL'lik emlak vergi borcu dolayısıyla hacze iştirak etmesi halinde, alacakların toplam rakamdaki oranlarına göre; 30.000 TL'lik satış bedeli, 10.000 TL'si (A)'ya, 20.000 TL'si ise, alacaklı belediyeye olmak üzere paylaştırılacaktır.

cakların söz konusu olması halinde amme alacağını üstün kılan bir koruma müessesesidir (Güzel ve Özdemir,2007:41).

1752. Öncelik (rüçhan) hakkı uygulamasının esasını, vergi idaresi hacze daha sonra iştirak etmiş olsa da, amme alacağının diğer alacaklarla aynı ölçüde önemli kabul edilmesi ve hacizden elde edilen hâsılatın amme alacağı ve diğer alacaklar arasında, bunların toplam içindeki payları dikkate alınarak paylaştırılması oluşturmaktadır.

1752.1. Bu paylaşım durumu, alacaklı vergi idaresinin daha önce açılmış hacze iştirak etmiş olduğu hallerde söz konusudur. Haczin, alacaklı vergi idaresi tarafından başlatılmış olması durumunda ise böyle bir paylaşma söz konusu olmayacak; alacaklı vergi idaresi vergi alacağına karşılık, haczedilen malın satış bedelinin tamamını alacaktır. Haczin belediyece başlatıldığı durumlarda, satılan malların bedelinden vergi alacağının tamamının tahsil edilmesinden önce, diğer alacaklıların bir pay almaları mümkün değildir.[1067] Diğer alacaklının, haczi başlatmış olmaktan dolayı bir üstünlüğü bulunmayacaktır. Nitekim konuyla ilgili bir Danıştay kararında; ‘‘... amme alacağı için haczedilen bir mal paraya çevrilmeden o mal üzerine üçüncü şahıs tarafından da haciz konulmuşsa, satış bedelinin garameten tahsiline olanak yoktur. Önce amme alacağının ödenmesi gerekir’’ açıklamasına yer verilmiştir.[1068]

1752.2. Alacaklı tahsil dairesinin hacizli mala iştirak edip alacağını paylaştırma (garame) esasları içinde alabilmesi için vergi borcu nedeniyle konulan haczin, hacizli malın paraya çevrilmeden önce koyulması şarttır. Bu açıdan paraya çevrilme tarihinin tespiti önem taşımakta olup bu tarihin menkul veya gayrimenkul satışının yapıldığı tarih olduğuna dikkat edilmelidir. Bedel henüz tahsil edilmemiş veya tahsil edilip de alacaklılara ödenmemiş olsa bile, satış akdinin tekemmülünden sonra alacaklı tahsil dairesinin hacze iştiraki mümkün olmayacaktır (İnam, 2005:11).

1753. Bu çerçevede, öncelik hakkının söz konusu olabilmesi için:

a) Haciz üçüncü bir şahıs tarafından açılmış olması,

b) Tahsil dairesince hacze iştirakin üçüncü şahıstan sonra yapılmış olması,

c) Tahsil dairesinin tahsilini sağlamak için hacze iştirak ettiği alacağın 6183 sayılı Kanun kapsamında olması,

şartlarının birlikte gerçekleşmiş olması gerekir (Güzel,2011).

1067 Vergi idaresinin, vergi borçlusu hakkında bir başka borcundan dolayı diğer kamu kurumları tarafından başlatılmış hacze iştirak etmesi de mümkündür. Ancak bu durumda, öncelik haczi başlatan kamu kurumunun alacaklarının tahsilindedir. Artan bir para olması durumunda vergi idaresi de hacze iştirak sırasına göre vergi alacağını tahsil edebilecektir.

1068 **Danıştay 3. Dairesi**’nin 19.11.1996 tarih ve E.1996/586, K.1996/4585 sayılı kararı.

1754. Emlak vergisinden kaynaklanan kamu alacakları bakımından üzerinde durulması gereken önemli noktayı ise rehinli alacaklarla ilgili olarak mezkur maddede yer alan: "Rehinli alacakların hakları mahfuzdur. Ancak, gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir" hükmü oluşturmaktadır. Hükümden de anlaşılacağı üzere, alacaklı vergi idaresi üçüncü bir şahsın alacağı için rehnedilmiş mal üzerine haciz koyduğunda, malın paraya çevrilmesi ile sağlanacak meblağdan önce rehinli alacaklının alacağının tam olarak ödenmesi, bundan sonra kalan kısım olursa, alacaklı tahsil dairesince alacağın tahsil edilmesi esas kural olmakla birlikte, emlak vergisi bakımından[1069] istisnai bir düzenleme yapılarak, emlak vergisi alacağının ilgili gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan önce geleceği hükme bağlanmıştır.

1754.1. Borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin resmi tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacakları imtiyazlı alacak olarak, tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulur.

1754.2. 21'inci maddenin 3'üncü fıkrasında ise borçlunun iflası, mirasın reddi ve terekenin tasfiyeye tabi tutulması hallerinde amme alacaklarının imtiyazlı alacak olarak İcra ve İflas Kanunu'nun 206'ncı maddesinin üçüncü sırasında, bu sıranın önceliğini alan alacaklar da dahil olmak üzere tüm imtiyazlı alacaklar ile birlikte işleme tabi tutulacağı belirtilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, rehinli mallardan alınması gereken vergiler –ki emlak vergisi de bunlardan biridir- düşüldükten sonra söz konusu İcra ve İflas Kanun'un 206'ncı maddedeki sıranın belirlenecek olmasıdır.

1755. Kanun'da bina ve arazi vergisinin gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan önce geldiği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle gerek icra müdürlüklerince ve gerekse vergi dairelerince yapılacak taşınmaz satışlarında ele geçen bedelden öncelikle taşınmazın ödenmemiş emlak vergileri ödenecektir.

3.1.6. İptal Davası Açılması

1756. 6183 sayılı Kanun'un 24'üncü ve devamı maddelerinde, amme alacağının tahsiline engel teşkil etme amacı ile borçlu tarafından yapılan belli tasarruflar ve muamelelerin hükümsüzlüğü ve bu tasarruflar aleyhine, alacaklı vergi idaresi (belediye) tarafından, iptal davası açılabileceği hususunda düzenlemeler yapılmış; Kanun'un 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerinde belirtilen tasarruf ve muamelelerinin iptali için dava açma yetkisi verilmiştir. Mezkur maddelerde, hükümsüz sayılan söz konusu tasarruf ve muamelelerle, alacaklı amme idaresinin, borçlunun malvarlığından çıkmış kıymetler

1069 Gümrük vergileri, katma değer vergisi ve veraset ve intikal vergisinde olduğu gibi.

üzerinden, alacağını tahsil etme imkanı sağlanmaktadır. Amme alacağını ödemek istemeyen yahut tahsiline engel olmak isteyen bir kimsenin mallarını kaçırması veya hileli ve muvazaalı yollara başvurması halinde bu alacağın tahsilinin tehlikeye girmesinin önlenmesi amaçlanmaktadır. İptal davası açılabilmesi için, amme alacağının kesinleşmiş yani ödenecek aşamaya gelmiş olması ve borçlu nezdinde yapılan takip işlemlerinin sonuçsuz kalmış olması gerekmektedir.

1757. Kanun'un 25'inci maddesinde, iptal davasının kimlerin aleyhine açılabileceği gösterilmiştir. Buna göre iptal davası, borçlunun söz konusu 27, 28, 29 ve 30'uncu maddelerde belirtilen tasarruf ve muamelede bulunduğu kişilere veya borçlu tarafından aynı maddelerdeki tasarruf ve muameleler sebebiyle kendilerine ödeme yapılan kimselere ve bunların mirasçılarına karşı herhangi bir kötüniyetleri olsun ya da olmasın açılabilir. Ayrıca, kötüniyet sahibi diğer üçüncü şahıslara karşı da açılabilmektedir.

1758. İptal davasının 5 yıllık zamanaşımı süresi zarfında açılması gerekmektedir. Maddelerde sözü geçen tasarrufların vukuu tarihinden beş yıl geçtikten sonra dava açılamaz.[1070]

1759. Kanun'un 27'nci maddesine göre, süresinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna yetmeyenlerin ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüz olup iptal davasına konu edilebilineceklerdir.

1759.1. Bu maddenin uygulaması bakımından bağış sayılacak tasarrufların neler olduğu 28'inci maddede belirtilmiştir. Buna göre;

1) Üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan bağıyla bağlı, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan karşılıklı tasarruflar,

2) Borçlunun verdiği mallara karşın aldığı karşılıklar (anlaşmanın yapıldığı sıradaki) değerine göre çok düşük ise söz konusu tasarruflar,

3) Kendi verdiği malın, aktin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler, amme borçlusunun kendisine veya üçüncü bir şahsın menfaatine kaydı hayat şartı ile tesis etmiş olduğu irat ve intifa haklarına ait sözleşmeler;

bağış hükmünde sayılmıştır.

1070 6183 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesi uyarınca.

1760. Bağışlamaya konu olan tasarrufun maddi veya nakdi bir varlık olma zorunluluğu bulunmadığı[1071] gibi, bağışlama sayılan tasarruflar iyi veya kötüniyetin varlığı aranmaksızın kesin olarak iptal davasına konu olmaktadırlar.[1072]

1761. 6183 sayılı Kanun'un "Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar" başlıklı 29'uncu maddesinde; zamanında veya hapisle tazyik edilmesine rağmen mal beyanında bulunmayan, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malları borcuna yetersiz olduğu anlaşılan amme alacağını ödemeyen borçluların, ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflarından;

1) Teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere mevcut bir borcu temin için yaptıkları rehinlerin,

2) Borca karşılık para veya mutat ödeme vasıtalarından gayrı bir suretle yaptıkları ödemelerin,

3) Vadesi gelmemiş bir borç için yaptıkları ödemelerin,

hükümsüz olduğu belirtilmiştir.

1762. Kanun'un 30'uncu maddesinde ise, vergi alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkân bırakmamak amacıyla borçlu tarafından yapılan tek taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan muamelelerin hükümsüzlüğü konu edilmektedir. Maddeye göre, malı bulunmayan veya mevcut malı borcuna yetmeyen amme borçlusunun amme alacağını kısmen veya tamamen tahsilini önlemek ve engellemek amacıyla yaptığı tek taraflı tasarruflar hükümsüz olup idare tarafından iptal davasına konu edilebilirler.[1073] Bu madde ile getirilen koruma hükmüne göre, kötüniyete dayalı bütün işlemler, tarihleri ne olursa olsun iptal edilebilmektedir. Kısacası, muamelelerin iptalinde borçlunun zarar vermek kastının bulunması ve onunla muamelelerde bulunan kimse-

---

1071 **Yargıtay 12. Hukuk (İcra İflas) Dairesi**'nin 12.04.1969 tarih ve E:1969/1421, K:1969/4104 sayılı kararında: *Bir gazetenin adı veya neşir yetkisi üzerinde, gazete sahibinin teessüs etmiş hakları mevcut olup bunlar her türlü tecavüz ve müdahaleden masundur. Gazetenin tutunmuş olup olmamasına, tirajına göre iktisadi bir kıymet ifade eder. Maddi bir varlık göstermemesine rağmen, satış vesaik suretlerde başkalarına devir ve temliki mümkündür. Haczi mümkün bu gibi haklara ilişkin tasarruflar, iptal davası konusu yapılabilir. İptal davası için, bu gibi şeylerin alacak ve hakların önceden haczedilmesi icap etmez,* ibaresi yer almaktadır.

1072 **Yargıtay 13. Hukuk Dairesi**'nin 25.06.1979 tarih ve E:1979/3011, K:1979/13770 sayılı kararına göre; *6183 sayılı Kanun'un 28. maddesinde sayılan tasarruflar mutlak surette iptale tabi olduğundan alacaklıyı ızrar kastı aranmaz ve bu tasarruflar iyi veya kötü niyetle yapılıp yapılmadıklarının araştırılmasına da gerek yoktur*.

1073 Bu tür muamelelere, tek taraflı tasarruflara poliçede protesto çekmemek, haksızlığı sabit bir ödeme emrine itiraz etmemek, davada kabul ve feragat etme, yeminden çekinme ve sulh gibi hukuki muameleler örnek olarak verilebilir.

nin de bu kastı bilmesi butlan için yeterlidir. Ancak, 26'ncı madde gereğince hükümsüz sayılmada zamanaşımı süresi olan tasarrufların gerçekleştiği tarihten itibaren 5 yıl geçtikten sonra dava açılamayacağına dikkat edilmesi gerekir.

1763. İptal davası sonucunda üçüncü şahısların haklarının ve uymaya zorunlu oldukları hususların düzenlendiği 6183 sayılı Kanun'un 31'inci maddesine göre, 27 ila 30'uncu maddeler gereğince hükümsüz sayılan tasarruf ve muamelelerin, alacaklı amme idareleri (emlak vergisi alacaklısı belediye) tarafından iptal ettirilmeleri halinde, bunlardan yararlanan üçüncü şahıslar elde ettikleri şeyleri aynen iade etmek veya ellerinden çıkarmış iseler yerlerine takdir edilecek bedellerini ödemek zorundadırlar.

1764. Emlak vergisi yönünden değerlendirme yapıldığında, emlak vergisi yönünden mükellefiyetin başlaması açısından mükellefin taşınmazının olması gereklidir. Bu durumda İdarece mükellefin malvarlığı her halükarda bilinmektedir ve çok istisnai durumlar hariç olmak üzere mükellefin mal beyanında bulunmaması halinde hapsen tazyiki mümkündür. Ancak İdarece bilinmekte olan ve vergi konusu olan taşınmazın vergi alacağını karşılamaması durumunda mükellefin mal beyanda bulunma zorunluluğu olacaktır ki bu durum da emlak verginin oranı ve zamanaşımı süreleri yönünden mümkün değildir. Üstelik mükellefin taşınmazına yönelik tasarruflarına ilişkin durumlarda belediyenin emlak vergisi bakımından alacağını tahsil etmesi için yeni bir mükellefi daha olacaktır. Bu nedenlerle emlak vergisinin tahsili için iptal davası açılması idareye herhangi bir menfaat sağlamayacaktır.

3.1.7. Ortaklığın Feshini İsteme

1765. Amme alacaklarının korunmasına yönelik öngörülen hükümlerden biri de 6183 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesinde yer alan, şahıs şirketi ortaklarının şahsi amme borçları için, ortaklık hakkında yapılacak takibat esaslarına dair düzenlemedir.

1766. Tüzel kişilerin vergi borçlarından dolayı onların kanuni temsilcilerine müracaat edilmesinin tersi bir durum olarak, şahıs şirketlerinin (kollektif ve adi şirketler) ortaklarının kişisel vergi borçlarından dolayı, onların ortak oldukları şirketlerin feshi, belli şartlarla, vergi idaresince talep edilebilmektedir. Bu konuda idarenin takdir hakkı bulunmaktadır. Alacaklı amme idaresinin ortaklığa yönelmesi sadece, genel hükümler çerçevesinde ortaklığın feshini isteme imkânı vermekte olup ortağın şahsi borcu için ortaklık payı üzerine haciz veya ihtiyati haciz uygulanması mümkün değildir. Ancak, şirket ortağının diğer alacaklıları daha önce şirketin feshini istemişlerse, alacaklı idarenin bu isteme iştirak edebileceği ve bu takdirde amme alacağında

rüçhan (öncelik) hakkı esası dahilinde işlem yapılabileceği gözden kaçırılmamalıdır.

1767. Sermaye şirketlerinde, vergi borçlusu ortağın sermaye payı hacze veya ihtiyati hacze konu olabilirken; şahıs şirketlerinde, bu durum yerine, ortaklığın feshi söz konusu olmaktadır. Ortaklığın feshine, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre mahkemece karar verilmektedir.

1768. Ortaklığın feshini isteyebilmek için, borçluya ait mal bulunmaması veya borçlunun malının borcu karşılamaya yetmemesi yahut borçlu veya ortaklığın bu Kanuna göre teminat göstermemiş olması gerekir.

1769. Emlak vergisi yönünden değerlendirme yapıldığında, bu koruma hükmünün uygulanmasının çok da mümkün olmadığı görülebilmektedir. Emlak vergisi bakımından öngörülen eski malikle yeni malikin birlikte sorumluluğu hali vergi alacağının korunmasına yönelik en büyük güvenceyi oluşturduğundan, alacağın korunması hükümlerinin uygulanması yerine bu kişiler hakkında cebri icra işlemlerine geçilmesi alacağın korunması bakımından daha etkili olacaktır.

3.1.8. Özel Sorumluluk Halleri

1770. 6183 sayılı Kanun, kamu borcunun ödenmemesi nedeniyle borçlu dışındaki şahıslar hakkında özel sorumluluk halleri düzenlemiş bulunmaktadır. Bu sorumluluk hallerinden başka Emlak Vergisi Kanunu tarafından da düzenlenmiş sorumluluk halleri vardır. Bu sorumluluk halleri aşağıda incelenmektedir.

3.1.8.1. Tasfiye Halinde Görevlilerin Sorumlulukları

1771. 6183 sayılı Kanun'un 32'nci maddesine göre, tüzel kişilerin tasfiyesinde, bunların borçlu bulundukları kamu alacaklarını ödenmesi ve bu konudaki ödevleri tasfiye memurlarında, tüzel kişiliği olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve temsilciliklerinin tasfiyesinde, bunların ödevleri tasfiyeyi yürütenlerde bulunmaktadır.

1772. Kanun'un 33'ücnü maddesi uyarınca, bu şahıslar, tasfiyenin başladığını 3 gün içinde ilgili idareye bildirmek zorundadırlar. Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemeden veya ödemek üzere ayırmadan önce, tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde, tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacaklarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

1772.1. Emlak vergisi ödenmeksizin tüzel kişinin malvarlığındaki taşınmazı başkasına devir ve temlik eden ve bu devir ve temlikten sonra elde edilen meblağdan emlak vergisini ödemeyen tasfiye memurları ve taşınmazın yeni

maliki emlak vergisinden sorumludurlar. Bu durumda doğrudan ödeme emri düzenlenerek takibe geçilmesi mümkün olmayıp, öncelikle, ihbarname gönderilmesi ve ihbarnamenin kesinleşmesinin ardından cebren tahsil yoluna gidilmesi gereklidir.

3.1.8.2. Limited Şirket Borçlarından Sorumluluk

1773. 6183 sayılı Kanun'un 35'inci maddesine göre, limited şirket ortakları şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve takibe tabi tutulurlar.[1074]

1774. Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden de müteselsilen sorumlu tutulur.[1075]

1775. Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur[1076].

3.1.8.3. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

1776. 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine göre, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin[1077] mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından

---

1074 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 05.02.2003 tarih ve E:2002/1248, K:2003/345 sayılı kararı; *limited şirketin vergi ve buna bağlı borçlarının kanuni temsilcilerden Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca takip edilebileceği, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinin uygulanamayacağı,* yönündedir.

1075 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 24.05.2006 tarih ve E:2004/4420, K:2006/2114 sayılı kararında; *vergi borcundan yasa gereği doğan sorumluluğun, borçlu şirketin vergi borcunun doğduğu dönemde sahip olunan hisselerinin satışı yoluyla ortadan kaldırılamayacağı,* belirtilmektedir.

1076 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 26.09.2007 tarih ve E:2006/3699, K:2007/2937 sayılı kararı; *düzenlenen ödeme emrinde, borçtan ortak mı, kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu tutulduğunun belirtilmesi, borcun tamamının veya sermaye payına göre belli bir kısmının istendiğinin belirtilmesi gerektiği,* yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 21.02.2007 tarih ve E.2006/5176, K:2007/452 sayılı kararına göre; *şirketten tahsil olanağı kalmayan kamu borçları için öngörülen sorumluluğun, ortaklık sıfatına ve ortaklık payına bağlı olduğu, hisse devri halinde devir tarihinden önceki ve sonraki dönemlere ilişkin vergi borçlarının ortaklık payının devralan ortaklardan aranması gerekir.*

1077 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 14.09.1992 tarih ve E:1990/1786, K:1992/3647 sayılı kararı; *tüzel kişiliği bulunmayan ve ortakların sorumluluğu müteselsil olmaktan başka birinci derecede ve sınırsız olan adi ortaklık adına kesilecek vergi cezalarının ortaklar adına tebliğ edilebileceği ve ortakların da kendi adlarına dava konusu edebilecekleri,* yönündedir.

bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.[1078] Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.[1079]

1777. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.[1080] Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan (emlak vergisi bu kapsamdadır) kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi değil Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacaktır.[1081]

1078 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 09.06.2003 tarih ve E:2002/4619, K:2003/3476 sayılı kararında; *tüzel kişilerin varlığından alınamayan vergi alacaklarından sorumlu tutulacakların, bu alacağın ilişkin olduğu vergi ödevlerinin yerine getirilmesi gereken tarihte kanuni temsilci olması, başka anlatımla; idare ve temsil yetkisine sahip bulunması gerektiği, ödeme emri ile istenilen kamu alacağının doğduğu tarihten önce, davacının hissesini devrederek müdürlük görevinden ayrıldığı, aynı tarihte şirket müdürlüğüne, ... isimli kişinin seçildiği anlaşılmakla, borçlu şirketten tahsil olanağı kalmayan amme alacağının, ait olduğu dönemde şirketin kanuni temsilcisi sıfatı bulunmayan davacıdan tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenerek tebliğinde kanuna uyarlık bulunmadığı,* belirtilmektedir.

1079 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 07.04.2005 tarih ve E:2004/1885, K:2005/572 sayılı kararı; *davacının kanuni temsilcilik görevine başlamadan önceki dönemlere ait vergi borçlarından dolayı sorumluluğunun bulunmadığı ve adına takıp yapılamayacağı;*. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 17.12.2002 tarih ve E:2001/2015, K:2002/4199 sayılı kararı; *yönetim kurulu üyesi seçildiği yönetim kurulu toplantısında anonim şirketi bütün şirket işlemlerinde temsil ve ilzama yetkili kılınan davacının yönetim kurulu üyesi seçildiği ve filen görevden ayrıldığı tarihler arasında şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetki ve sorumluluğu bulunduğundan, ödeme emri ile istenen şirket vergi borcunun doğmasına davacının vergi ile hangi ödevi, ne suretle yerine getirmemesinin sebep olduğunun belirlenmesi ve sorumluluğunun bu suretle değerlendirilmesi gerektiği;* **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 26.11.1999 tarih ve E:1999/131, K:1999/505 sayılı kararı; *yönetim kurulundan ayrılmakla şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üyenin Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve cezalardan sorumlu tutulamayacağı,* yönündedir.

1080 **Danıştay 9. Dairesi**'nin, 25.03.1998 tarih ve E:1997/469, K:1998/1348 sayılı kararında özetle*: Kanuni temsilcilerin Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre sorumlu tutulabilmeleri için tarh döneminde görevli olmaları yeterli olup vergi mahkemesince bu husus göz önüne alınmaksızın ödeme emirlerinin vade tarihleri esas alınarak karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır,* hükmüne yer verilmiştir.

1081 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 04.11.1997 tarih ve E:1997/1869, K:1997/3971 sayılı kararında; *vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde özel hüküm olan Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi olduğu, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecek olduğu, vergi ve buna bağlı alacaklar*

1777.1. Emlak vergisinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu durumda doğrudan ödeme emri düzenlenerek kanuni temsilci[1082] hakkında takibe geçilmesi mümkün olmayıp, öncelikle, ihbarname gönderilmesi ve ihbarnamenin kesinleşmesinin ardından cebren tahsil yoluna gidilmesi gereklidir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, kanuni temsilci hakkında takip yapılabilmesi için öncelikle asıl borçlu hakkında takip yapılması ve bu takipten sonuç alınamamış olması gerekir.[1083]

---

için kanuni temsilcinin 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine göre düzenlenen ödeme emri ile takibinin mümkün olmadığı, belirtilmektedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 12.05.1998 tarih ve E:1996/6514, K:1998/1701 sayılı kararı; *6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinin vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanamayacağı*; **Danıştay 7. Dairesi**'nin 21.12.1998 tarih ve E:1997/5295, K:1998/4660 sayılı kararı; *kanuni temsilcilerin Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların ödenmesinden Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre; diğer amme alacaklarının ödenmesinden de 6183 sayılı Kanun'unun mükerrer 35'inci maddesine göre sorumlu olacakları,* yönündedir.

1082 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 25.12.2002 tarih ve E:2001/2251, K:2002/4453 sayılı kararı; *anonim şirket yönetim kurulu üyesi olan ancak şirketin idare ve temsili hakkında kendisine yetki ve sorumluluk verilmeyen davacı adına şirketin vergi borçlarından 213 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi uyarınca sorumlu olduğu görüşüyle düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı,* yönündedir.

1083 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 27.06.2001 tarih ve E:2001/2547, K:2001/3219 sayılı kararı; *şirketin menkul ve gayrimenkul mal varlığının olup olmadığı hususunun tespiti gerektiği durumda, şirket hakkında tüm takip yolları tüketilmeden şirket ortağı ve yönetim kurulu üyesi sıfatıyla kanuni temsilciler nezdinde takip yapılamayacağı ve ödeme emri düzenlenemeyeceği;* **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 13.12.2002 tarih ve E:2002/395, K:2002/491 sayılı kararı; *kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenebilmesi için asıl borçlu şirket hakkında gerekli takibat yapılması gerektiği* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 09.03.2005 tarih ve E:2003/2571, K:2005/494 sayılı kararı; *şirket adına düzenlenen vergi ceza ihbarnameleri ile ödeme emirlerinin usulüne uygun şekilde tebliğ edilmedikleri anlaşıldığından, şirket yönünden kesinleşmeyen amme alacağının ödenmesinden kanuni temsilci olan davacının sorumlu tutulmasında isabet bulunmadığı;* **Danıştay 4. Dairesi**'nin 09.02.2005 tarih ve E:2004/2180, K:2005/182 sayılı kararı; *tüzel kişiliğin vergi borçlarının ortaklardan tahsiline gidilebilmesi için, tüzel kişilik hakkındaki takibinin sonuçlanması gerektiği;* **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 12.02.1999 tarih ve E:1998/37, K:1999/80 sayılı kararı; *kanuni temsilcisinin şirketin vergi borçlarından sorumlu tutulabilmesi için şirket hakkında tüm takip yollarının tüketilmesi ve acze düştüğünün saptanması gerektiği;* **Danıştay 3. Dairesi**'nin 21.11.2001 tarih ve E:2000/4833, K:2001/4064 sayılı kararı; *Vergi Usul Kanunu 10'uncu maddesine göre kanuni temsilcilerin şirketin vergi borçlarından sorumlu tutulabilmeleri için her ne kadar yükümlü şirket hakkında aciz fişi düzenlenmesi zorunlu olmayıp şirketin aciz halinde olduğunun tespiti yeterli ise de borçlu şirket hakkında 6183 sayılı Kanunda öngörülen cebren tahsil yolları tüketilmeden kanuni temsilcilerin takip edilemeyeceği;* **Danıştay 3. Dairesi**'nin 12.10.1999 tarih ve E:1999/275, K:1999/3287 sayılı kararı; *Vergi*

1777.2. Kısacası, emlak vergisi bakımından, kanuni temsilcilerin sorumlulukları 6183 sayılı Kanun'a göre değil de, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenecektir.

1777.3. Bu hususla kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından özellik gösteren bir duruma değinmekte de fayda vardır. 3561 sayılı Kanun[1084] uyarınca kayyım olarak görevlendirilen Defterdarlıkların yönetimini kayyımların üstlendikleri gayrimenkullerin emlak vergisinden muaf olmamaları nedeniyle; kayyımların, yönetimini üstlendikleri gayrimenkullerle ilgili olarak bildirim verilmesi gereken hallerde mükellef adına ilgili belediyeye emlak vergisi bildirimi vermeleri ve tahakkuk eden emlak vergisini de süresinde ödemeleri gerekmektedir.[1085]

3.1.8.4. Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Hallerinde Sorumluluk

1778. 6183 sayılı Kanun'un, 36'ıncı maddesine göre; birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme hallerinde, kamu alacağının güvenliğinin sağlanabilmesi için;

1) İki veya daha fazla tüzel kişinin birleşmesi halinde yeni kurulan tüzel kişi,

2) Devir halinde devralan tüzel kişi,

3) Bölünme halinde bölünen tüzel kişinin varlıklarını devralan tüzel kişiler,

4) Şekil değiştirme halinde yeni tüzel kişi,

Usul Kanunu kapsamındaki vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için özel hüküm olan Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin uygulanması gerektiği; **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 26.10.2001 tarih ve E:2001/218, K:2001/379 sayılı kararı; *6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinin Vergi Usul Kanunu kapsamında olmayan kamu alacağının tahsil amacıyla düzenlendiği vergi ve buna bağlı alacaklarda bu kanun hükmünün uygulanma olanağı bulunmadığı;* **Danıştay 7. Dairesi**'nin 23.11.1994 tarih ve E:1992/6005, K:1994/5771 sayılı kararı; *şirket mal varlığı paraya çevrilip tahsili olanaksız hale gelen vergi miktarı tespit edilmeden, şirket ortakları adına, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca ödeme emri tanzim ve tebliğ edilemeyeceği;* **Danıştay 4. Dairesi**'nin 09.10.2002 tarih ve E:2002/188, K:2002/3155 sayılı kararı; *tüm yasal yollar tüketilmeden şirketin vergi borçları için şirket ortağına gidilemeyeceği;* **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.06.1995 tarih ve E:1994/4697, K:1995/1678 sayılı kararı; *şirket mal varlığından tahsil olanağı kalmadığı kesin olarak saptanmayan kamu alacağının yönetim kurulu üyesi olan kanuni temsilciden istenemeyeceği;* yönündedir.

1084 27.05.1989 tarih ve 20177 Resmi Gazete'de yayımlanan Mal Memurlarının Kayyım Tayin Edilmesine Dair Kanun.

1085 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 22.01.2008 tarih ve 6708 sayılı **özelge**si.

birleşen, devralınan, bölünen veya eski şekildeki tüzel kişi ve kişilerin yerine geçmektedir. Böylece, eski tüzel kişiliğin yerine geçen tüzel kişilikler, kamu alacakları dolayısıyla söz konusu olan borçları da üstlenmiş olmaktadırlar.

3.1.8.5. Elbirliği Mülkiyetinde Sorumluluk

1779. Emlak Vergisi Kanunu'nun 3'üncü ve 13'üncü maddeleri uyarınca, elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar. Dolayısıyla, elbirliği mülkiyeti ile sahip olunan taşınmazların emlak vergisi borçlarından, alacaklı idare tarafından mükelleflerin her birine karşı tahsil işlemleri yürütülebilecektir. Bu konu ile ilgili olarak *Elbirliği Mülkiyetinde Emlak Vergisinden Sorumluluk* başlığında ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

3.1.8.6. Yeni Malikin Sorumluluğu

1780. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca, devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden devralan müteselsilen sorumlu tutulurlar. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır. Vergi borcunun tahsili aşamasında, idare tarafından müteselsil sorumluların her birine başvurularak verginin ödenmesini sağlaması mümkün bulunmaktadır.[1086] Bu hususta *Yeni Malikin Emlak Vergisinden Sorumluluğu* başlığında açıklamalar yapılmıştır.

3.2. Cebren Tahsil Öncesi Yapılması Gereken İşlemler

1781. Daha önce de belirttiğimiz gibi, emlak vergisinde esas olan mükellef tarafından vergi borcunun kanunda öngörülen sürelerde ödenmesidir. Ancak mükellef tarafından vergi borcunun vadesinde ödenmemesi halinde bazı yaptırımlar öngörülmüştür. Bu yaptırımlar nihayetinde, idare tarafından vergi alacağının cebren tahsil edilmesi aşamasına kadar gitmektedir. İdarenin cebren tahsil yoluna, yani borçlunun mallarının haczedilmesi ve paraya çevrilerek verginin tahsil edilmesine başvurmadan önce yapması gereken bazı işlemler de bulunmaktadır.

1782. Zamanında ödenmeyerek, idare tarafından zorla tahsili kaçınılmaz hale gelen vergi alacakları için haciz uygulamasına geçilmeden önce yapılacak uygulamalar, gecikme zammı uygulaması, ödeme emri gönderilmesi ve mal bildiriminde bulunulması olarak sıralanabilir.

1086 **Danıştay 7. Dairesi** 'nin 16.09.2003 tarih ve E:2002/3831, K:2003/3961 sayılı kararında özetle: *Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca müteselsilen sorumlu tutulanlar hakkında 6183 sayılı Kanun kapsamında yapılacak takiplerin, asıl borçlunun bağlı bulunduğu alacaklı amme idaresince yapılabileceği,* belirtilmektedir.

1782.1. Bu çerçevede, idare tarafından vadesinde ödemesi yapılmayan vergi alacaklarına, son vade gününden itibaren aylık gecikme zammı uygulanması yapılacaktır. Bununla birlikte, cebren tahsil yoluna başvurulabilmesi için, borçlunun yazılı olarak son bir kez daha ihtar edilmesi amacına yönelik olarak, ödeme emri düzenlenmesi ve bunun tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ödeme emri üzerine, borçludan mal beyanında bulunması, yani bir bakıma haciz uygulaması yapılmaksızın ödeme yapacağına ilişkin mal varlığını bildirmesi, vergiden kaynaklanan amme alacağının ödenmesinin yapılması imkânını teyit etmesi gerekmektedir.

3.2.1. Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı

1783. Verginin tahakkukunun gecikmesi durumunda *gecikme faizi* ve tahsilâtının gecikmesi durumunda *gecikme zammı* söz konusu olur. Uygulamada bu iki hususa ilişkin olarak sıklıkla bir takım karışıklıklar yaşanmakta olduğundan[1087] bu hususların ayrı olarak ele alınmasında fayda vardır.

1783.1. "Gecikme zammı" ve "Gecikme faizi" yükümlülüğü, belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyettir.[1088] Gecikme faizi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde; gecikme zammı ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu'nun 51'inci maddesinde düzenlenmiştir. Gecikme faizi, tahakkuk ve vadeye göre geriye doğru hesaplanır. Gecikme zammı ise, vade ile ödeme tarihi arasında geçen süre için uygulanır.

1783.2. Türk vergi sisteminde yer alan gecikme zammı ile gecikme faizi, vergileme tekniği açısından bir ceza değil, amme alacağını enflasyona karşı korumak, oluşturacağı yaptırım gücüyle amme alacağının zamanında ödenmesini sağlamak için getirilen müeyyidelerdir. Gecikme faizi, zamanında tahakkuk ettirilmeyen kamu alacağının; gecikme zammı ise zamanında ödenmeyen kamu alacağının değerini korumak amaçlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, gecikme faizi, tahakkuku geciktirmenin; gecikme zammı ise tahsili geciktirmenin yaptırımıdır.[1089] Geç tahakkuk ettirilen vergilere uygulanan gecikme

---

1087 Hatta zaman zaman yargı kararlarında da gecikme zammı ile gecikme faizi kavramlarının birbirleri yerine kullanıldığı görülmektedir. Kararlar incelenirken, ilgili kararda kullanılan kavramın yerinde kullanılıp kullanılmadığının ya da hangi kavramı ifade etmek üzere kullanıldığının öncelikle tespiti yerinde olacaktır.

1088 **Anayasa Mahkemesi**'nin 21.9.1988 tarih ve E:1988/7, K:1988/27 sayılı kararı.

1089 Gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizinin mahiyeti konusunda Danıştay'ın önceki kararlarında *"bu faiz ve zamların, vadesinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir yaptırım niteliği taşıdığı"* (**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**'nun 29.11.1991 tarih ve E:1991/305, K:1991/128 sayılı kararı) görüşü ileri sürülürken daha sonra bu görüş değiştirilerek; *"6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre hesaplanan gecikme zammının vergi alacağı ve ceza mahiyetinde olmadı-*

faizi ile tahakkuk edip, zamanında ödenmeyen vergilere uygulanan gecikme zammının ilgili kanunlardaki yeri, hesaplanması, aralarındaki farklılıklar ve benzerlikler bulunmaktadır.[1090]

ğı" (**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**'nun 24.09.1993 tarih ve E:1993/55, K:1993/84 sayılı kararı) görüşü belirtilmiştir. Bu kararın vergi alacağının enflasyon karşısında korunmasını amaçlayan gecikme zammı hakkında doğru yorumu yansıttığı düşünülmektedir. Zira vergi alacağının zamanında beyan edilmemesi, yanlış ya da eksik beyan edilmesi, vergi idaresini aldatma amaçlı mükellef işlem ve eylemleri için VUK'da vergi aslının katları şeklinde veya maktu cezalar öngörülmüştür. Bu cezalar vergi ödeme vadesi geçti ise gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmektedir. Sonuç olarak kanun koyucunun maksadının gecikme zammı ve gecikme faizi (veya tecil faizi) ile mükellefi cezalandırmak olmadığı, kamu alacağının değerini korumaya yönelik olduğu açıktır (Er:2011,16-17). Ayrıca, gecikme faizinin ceza niteliğinde olmadığı, Anayasa Mahkemesi'nin 21.9.1988 tarih ve E:1988/7, K:1988/27 sayılı karanda da açıkça belirtilmektedir. Nitelik ve amaç bakımından gecikme faizi ile aynı olan gecikme zammı için de aynı şey söylenebilir. Gecikme faizi ve gecikme zammı, mezkur Anayasa Mahkemesi kararında da belirtildiği üzere, *devlete ait verginin mükellefi tarafından kullanılması sonucu, enflasyon üzerinde veya en az, bu oranda sağlanan yararın asil sahibi olan devlete geri verilmesidir.*

1090 Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için, gecikme faizini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde değişiklik yapan 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan 3239 Sayılı Kanunun ilgili madde gerekçesini belirtmek yerinde olacaktır. İlgili madde gerekçesi şu şekildedir:

"Bilindiği gibi, yürürlükteki Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre, beyana dayanarak tarh edilen vergilerin tahsilindeki gecikmeler ve ayrıca ikma'len, resen ve idarece tarh edilip tahsil edilebilir hale gelen ve zamanında ödenmeyen vergiler için, ödenmesi lazım gelen tarihten itibaren gecikme zammı uygulanmaktadır. Ancak, ikmalen, resen ve idarece tarih edilen vergilerin ait olduğu dönemin, normal ödeme zamanından, yapılan yeni tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen devre için herhangi bir zam veya faiz uygulaması yapılmamaktadır...

...Bugünkü ekonomik düzeyde her alacak, borç münasebeti faizi gerektirmekte ve alacağın tahsilinde her ne suretle olursa olsun husule gelen gecikmelerde faiz uygulanmaktadır. Vergi alacağının zamanında tahsili, âmme hizmetlerinin zamanında görülmesi gibi önemli bir gerekçe arz ettiğinden genellikle alacaklar için uygulanan faiz usulünün sonradan doğan vergi alacağı için de uygulanması haklı bir sebep teşkil eder.

Bilindiği gibi, vergi kanunlarında, verginin normal vadesi vergiyi doğuran olaya bağlı olarak belli edilmiştir. Zira, vergi alacağını meydana getiren vakıa vergiyi doğuran olaydır. Bu itibarla vergiyi doğuran olayın sonradan meydana çıkarılması, diğer bir deyimle vergi alacağının vadesinden sonra tespit edilmesi halinde de, verginin bir Devlet alacağı olarak doğduğunu kabul etmek icap eder.

Böyle olunca, ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergi alacakları için tarhiyat konusu vergiye ait normal vade tarihinden, yeni düzenleme ile belli edilen tarihe kadar faiz uygulanması gerekli olmaktadır. Bu şekilde faiz uygulanmasıyla devlet alacağının ödenmesindeki gecikmelerin büyük ölçüde önleneceği muhakkaktır.

Bu alacaklar için faiz alınmasını gerektiren diğer en önemli sebep ise, zamanında beyan edilmemek ve ödenmemek suretiyle haksız olarak devlet parasını uzun süre kullanan ve bu suretle

1783.3. Gecikme faizi, vergilendirmenin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları için tahakkukun geciktirilmesi dolayısıyla öngörülen faizdir. Gecikme faizi, vergiyi doğuran olayın sonradan öğrenilmesi nedeniyle (ikmalen, re'sen veya idarece) olağan dışı yapılan vergilendirme işlemlerinde uygulanan ve gecikme zammından ayrı tahsil edilen bir ek yükümlülüktür. Gecikme faizinin, vergilendirmenin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamasında ortaya çıktığı; ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergiler için hesaplanan diğer bir ifadeyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin asıllarına tatbik edilen fer'i nitelikteki ceza olduğu[1091] (Özdemir, 2009:55), vergilerle ilgili zam niteliği taşıyan bir kamu alacağı olduğu söylenebilir.[1092] Örneğin bir belediye tarafından yapılan emlak vergisine ilişkin ikmalen tarhiyata, tarhiyatın normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar olan süre için gecikme faizi uygulanması gerekmektedir.[1093]

1783.4. Gecikme zammı ise tahakkuk etmiş, ödeme vadesi gelmiş olmasına rağmen ödenmeyen vergilere uygulanan ek bir müeyyidedir. Diğer bir ifadeyle, vergi borcunun zamanında ödenmemesinden dolayı alınan zamlar, asıl alacağı bağlı olarak ortaya çıkan fer'i nitelikte belli oran ve miktarlardaki ek yükümlülüklerdir. Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağının vadenin bitim tarihinden itibaren hesaplanıp uygulanan ve amme borçlusunun ödememe eyleminin müeyyidesini teşkil eder. Gecikme zammının, üzerinden hesaplandığı alacağın aslını doğuran olay ile bir ilişkisi yoktur.[1094]

---

menfaat sağlayan mükellefin mükâfatlandırılmasını önlemektir. Gerçekten devlet parasını haksız olarak kullanmak suretiyle kazanç temin eden mükelleflerden, sözü edilen paranın kullanma karşılığının alınması, hukuk nizamının tabiî bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim, Batı ülkelerinin bazılarında bu nevi vergi alacakları için faiz uygulanması esası benimsenmiş bulunmaktadır.

Tasarının bu maddesiyle yukarıda açıklanan düşünüş çerçevesinde ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler için bu vergilerin ait olduğu döneme ait normal ödeme vadesinden düzenleme ile yeniden belli edilmiş olan tarihe kadar faiz uygulanması esası getirilmiş bulunmaktadır."

1091 Her ne kadar doktrinde, gecikme faizinin vergilerin asıllarına tatbik edilen fer'i nitelikteki ceza olduğu yönünde bazı görüşler ileri sürülüyor olsa da, bir önceki dipnotta da açıklandığı üzere gerek gecikme faizi ve gerekse gecikme zammının ceza niteliğinde olmadığı söylenebilir.

1092 Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde, gecikme faizi hesaplanması, ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatlarla sınırlı olarak öngörülmüş olup gecikme faizi, ancak mükelleflerin yasaya aykırılık oluşturan davranışları dolayısıyla vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde ortaya çıkan temerrütlerine bağlı tarhiyatları uygulanacağını; mükellefin herhangi kusurlu davranışının bulunmadığı sadece idarenin hata ve kusurundan kaynaklanan temerrütlerin sorumluluğunun mükelleflere yüklenilmesi hakkaniyet ölçüleriyle bağdaşmayacağını belirtmek yerinde olacaktır.

1093 **İstanbul Defterdarlığı**nın, 02.11.2001-6149 tarih ve 11920 sayılı özelgesi.

1094 **Danıştay 4. Dairesi**nin 13.5.1991 tarih ve E:1990/1749 K:1991/1749 sayılı kararı.

Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı mevzuatta belirtilen oranda gecikme zammı tatbik olunur. Gecikme zammı, tahakkuk etmiş ve tahsil aşamasına gelmiş amme alacakları için söz konusudur. Tahakkuk tarihinden ödemede bulunulan tarihe kadar gecikilen süre için hesaplanır.

1783.5. Gecikme zammı muaccel hale gelmiş her çeşit kamu alacağının vade tarihini izleyen günden itibaren uygulanır. Buna karşın gecikme faizi ise sadece re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde uygulama alanı bulmaktadır. Yani gecikme faizi, tarh edilmiş ve tahakkuk etmiş ancak vadesinde ödenmemiş vergilere değil, hiç tarh edilmemiş veya eksik tarh edilmiş vergilere uygulanır (Özdemir, 2009:57). Gecikme zammının uygulanabilmesi için alacağın muaccel hale gelmiş olması yani, kamu idaresi tarafından alacağın talep edilebilir hale gelmiş olması gerekmektedir. Gecikme faizi hesaplanması için alacağın muaccel hale gelmiş olması zorunluluğu yoktur.[1095] Gecikme faizi; tahakkuk ve vadeye göre geriye doğru hesaplanır. Gecikme zammı, beyanda bulunan mükellef ya da vergi sorumluları için; gecikme faizi ise beyanda bulunmayan vergi kayıp ve kaçağıma sebep olan mükellefler veya vergi sorumlularına yapılan uygulama olduğundan yaptırımlar da farklı uygulanmaktadır. Yani, normal zamanlarında tarh ve tahakkuk ettirilmemiş olan vergilerin, kendi vergi kanunlarında belli edilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için "gecikme faizi" hesaplanacak; gecikme zammı ise vergilendirmenin tahsil aşamasında hesaplanacak ve alınacaktır. (Demirdağ ve Sevimkan, 1994: 21-28)

3.2.1.1. Gecikme Faizi

1784. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre; ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:[1096]

1095 Ancak, takside bağlı kamu alacaklılarının taksitleri vadesinde ödenmez ise, alacağın tamamı muaccel hale gelmekle beraber gecikme zammına tabi tutulmaz.

1096 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 18.09.2000 tarih ve E:1999/2769, K:2000/3347 sayılı kararında da, *gecikme faizinin ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler üzerinden hesaplanabileceği* belirtilmiştir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 19.12.1995 tarih ve E:1995/3076, K:1995/5744 sayılı kararında da: *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu`nun "Özel ödeme zamanları" başlıklı 112'nci maddesinde ikmalen, re`sen veya idarece tarh olunan vergilerin taksit zamanından önce veya sonra tahakkuk etmesi ile uzlaşma ya da dava yolu izlenen hallerde ne zaman ödeneceğini, bu vergilere hangi süreler için gecikme faizi uygulanabileceği belirlenmiştir. Sözü edilen 112'nci maddeye göre gecikme faizi uygulanabilecek vergilerin, yükümlüler adına ikmalen, re`sen veya idarece tarh edilmiş vergiler olduğu açıktır. Vergi kanununda özel ödeme zamanları başlığıyla düzenlenip gecikme faizi uygulanacak vergiler, yükümlüler adına ikmalen, re`sen ya da idarece tarh edilmiş vergiler olduğundan, yükümlülerin kendi beyanları üzerinden tahakkuk ettirilen ver-*

1) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar,

2) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, mahkeme kararının tebliğ tarihine kadar;

geçen süreler için *gecikme faizi* uygulanır.[1097]

1784.1. Uygulanacak olan bu gecikme faizi, 6183 sayılı Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranı kadardır. Gecikme zammı oranı Kamu Alacakları İçin Uygulanan Gecikme Zammı Oranının Yeniden Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu'nun 2010/965 sayılı Kararı[1098] ile aylık % 1,40 olarak belirlendiğinden gecikme faizinin hesabında aylık % 1,40 oranı esas alınacaktır. Bu husus Tahsilât Genel Tebliğinde de (Seri: C Sıra No: 2)[1099] belirtilmiştir.

1784.2. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz. Ay kesirleri tam ay olarak uygulanır.[1100] Gecikme faizi de ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ödeme süresi içerisinde ödeme yapmayan mükellef hakkında cebren tahsil yoluna gidilebilir.

1785. Vergi Usul Kanunu'nun ek 8'inci ve 112'nci maddeleri uyarınca uzlaşılan vergi miktarına, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanır. Bununla birlikte uzlaşma konusu vergi veya ceza uzlaşma tutanağından düzenlenmesinden önce de ödenebilir. Bu durumda gecikme faizi normal vade tarihinden ödeme yapılan tarihe kadar uygulanmalıdır. Bu konuda *Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü bölümünde, Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi ve Cezaların Ödeme Süresi* başlığında açıklamalar yapılmıştır.

1786. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi hükmüne göre de, ikmalen, re'sen

---

gilere gecikme faizi uygulanmaz" ifadesi yer almakta, **Danıştay 3. Dairesi**'nin 23.3.1995 tarih ve E:1994/4194, K:1995/636 sayılı kararında ise; *"beyanname ile bildirilen matrah üzerinden yapılan tarh ve tahakkukta ikmalen, re`sen ve idarece yapılmış bir tarhiyat söz konusu olmadığından gecikme faizi uygulanmayacağı,"* ve yine **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.11.1992 tarih ve E:1992/812, K:1992/2649 sayılı kararında; *"olayda, ikmalen, re`sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat olmadığı gibi, tahakkuk ettirilen harç, ödeme süresi içinde ödendiğine göre, tarhiyata gecikme faizi uygulanması mümkün olmayıp ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararında kanuna aykırılık bulunmadığı"* belirtilmektedir.

1097 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 13.10.1998 tarih ve E:1997/1755, K:1998/3462 sayılı kararı: *Gecikme faizinin vergilerin ödeme yapılmamış bölümüne uygulanacağı,* yönündedir.

1098 19.10.2009 tarihli ve 27734 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

1099 21.10.2010 tarih ve 27736 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1100 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 19.12.1996 tarih ve E:1996/3622, K:1996/4504 sayılı kararı; *vade tarihini takibenden ay kesiri için gecikme faizi uygulanamayacağı* yönündedir.

ve idarece yapılan tarhiyatlara, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde hükme bağlanan gecikme faizi, vergi cezası olmadığından, verginin ait olduğu dönemin normal vade tarihinden verginin kesinleştiği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanması icap etmektedir.[1101]

1786.1. Örneğin 2008 yılına ait emlak vergisiyle ilgili olarak 2010 yılında ikmalen tarhiyat yapılmış ve dava konusu yapılmaksızın kesinleşmişse 2008 yılındaki vade tarihleri olan Mayıs ve Kasım aylarının son gününden dava açma süresinin son günü olan ihbarnamenin tebliğ tarihinden sonraki 30'uncu güne kadar gecikme faizi uygulanacaktır. Davaya konu edilmişse 2008 yılındaki vade tarihleri olan Mayıs ve Kasım aylarının son gününden mahkeme kararının tebliğ tarihine kadar gecikme faizi uygulanacaktır.[1102]

1787. İkmalen tarhiyata ilişkin düzenlenen ihbarnamede gecikme faizi de mükellefe bildirilmelidir. İhbarname ile mükellefe bildirilmeyen gecikme faizi kesinleşmez ve bu gecikme faizine ilişkin olarak ödeme emri düzenlenemez.[1103]

1788. Gecikme faizi verginin aslı için uygulanır. Vergi cezaları için *gecikme faizi* uygulanmaz.[1104]

1101 İstanbul **Defterdarlığı**'nın 10.02.2005 tarih ve 12163 sayılı **özelge**si. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 31.12.2010 tarih ve E:1999/1703, K:2000/485 sayılı kararına göre: *Verginin "tahsil"indeki gecikme için ceza söz konusu da olmaz. "Tahsil"deki gecikme için sadece gecikme faizi alınır*.

1102 Bu süreden sonra vergi kesinleşmiş olduğundan, ödeme yapılmazsa artık uygulanması gereken gecikme zammıdır.

1103 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 19.01.1989 tarih ve E:1988/1401, K:1989/133 sayılı kararında; *ihbarnamede ödenmesi gereken gecikme faizi ile ilgili herhangi bir bildirim bulunmadığından, gecikme faizinden haberdar edilmeyen davacının, vadesinde ödemediğinden söz edilemeyeceği cihetle, gecikme faizinin kesinleştiğinden bahisle adına ödeme emri düzenlenmesinde Kanuna uyarlık görülmediği,* belirtilmektedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 28.02.1991 tarih ve E:1987/4220, K:1991/881 sayılı kararı; *her ne kadar 6183 sayılı Kanun'da gecikme faizi ile ilgili ayrı bir düzenleme yapılmamış ve gecikme zammının önceden borçluya bildirilmeyeceği yolundaki hükme benzer bir hüküm gecikme faizi yönünden yer almamış ise de, bu feri amme alacağın verginin ödenmesi sırasında tahsil edileceği, ödenmemesi halinde de 6183 sayılı Kanun'un 55'incimaddesi uyarınca ödeme emri ile takip olunacağı,* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 17.03.1993 tarih ve E:1992/3881, K:1993/1261 sayılı kararı; *gecikme faizinin ihbarname düzenlenmeden ödeme emri ile istenebileceği,* yönündedir.

1104 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 19.01.1989 tarih ve E:1986/624, K:1989/54 sayılı kararı. Ayrıca, gecikme faizinin yalnızca vergi miktarı üzerinden hesaplanacağı, cezalar için gecikme faizinin söz konusu olmayacağı hususu, **Danıştay 7. Dairesi**'nin 09.03.1988 tarih ve E:1987/1105, K:1988/652 sayılı kararında da; *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun "vergilerin özel ödeme za-*

1789. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca, ihtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen *tecil faizi* oranında gecikme faizi hesaplanır.[1105] *Tecil faizi* oranı, Tahsilât Genel Tebliği'ne göre yıllık % 12'dir.

1790. Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesine göre, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde gecikme faizi hesaplanmaz.[1106]

1790.1. Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinde, 2010 yılında[1107] yapılan değişiklikle, maddenin birinci fıkrasında belirtilen hallerin mevcudiyeti halinde, vergi cezası kesilmemesine ilave olarak, 01.08.2010 tarihinden geçerli olmak üzere, gecikme faizi hesaplanmaması da hükme bağlanmıştır. Buna göre, bir mükellef veya vergi sorumlusunun yetkili makamlarca kendisine yapılan izahata (verilen özelgeye) uygun hareket etmesi ve bilahare bu iza-

---

manını" düzenleyen 112.maddesinin 3. bendi hükmünden bahisle ceza üzerinden gecikme faizi alınması mümkün değildir" ifadesine yer verilerek açıkça belirtilmektedir.

1105 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 26.11.1998 tarih ve E:1997/2646, K:1998/4196 sayılı kararı; *yargı kararından sonra düzenlenen ikinci ihbarname üzerine ödenmeyen gecikme faizinin tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinin yerinde olduğu* yönündedir.

1106 Bu durum gecikme faizi için söz konusu olup gecikme zammında bu durum söz konusu olmaz. Nitekim, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 20.11.2002 tarih ve E:2000/4236, K:2002/4791 sayılı kararı da: *İdarenin tahakkuk fişini hatalı düzenlemesi nedeniyle noksan ödenmesi durumunda 213 sayılı Kanun'un 369'uncu maddesi hükmü dikkate alınarak gecikme zammı hesaplanması gerektiği,* yönündedir.

1107 01.08. 2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 6009 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*'un 14'üncü maddesiyle 213 sayılı Kanunun 369'uncu maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Yanılma ve görüş değişikliği:

Madde 369- (Değişik madde: 23/07/2010-6009 S.K/14.md.)

Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz."

hatın yanlış olduğunun anlaşılması veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde, mükellef veya vergi sorumlusu adına yapılacak tarhiyat dolayısıyla vergi ziyaı cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.[1108]

1790.2. Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinin 6009 sayılı Kanunla değiştirilmeden evvelki hükmüne göre[1109] bir mükellefin kendisine yetkili makamların yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde değişiklikten önceki izahata veya içtihada uygun hareket eden mükelleflere bu fiilleri cezayı gerektirse dahi vergi cezası kesilmemekteydi.[1110]

3.2.1.2. Gecikme Zammı

1791. Gecikme zammı, 6183 Sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde ifadesini bulmaktadır. Kanun'un 51'nci maddesi gecikme zammının oranını ve hesabını düzenlemektedir. Maddeye göre, kamu alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için belli oranda gecikme zammı uygulanır. Gecikme zammı, tahakkuk etmiş ve vadesi geçtiği halde ödenmemiş kamu alacakları üzerinden hesaplandığından, tahsilât aşamasında yapılan işlemlere konu oluşturmaktadır. Gecikme zammın tatbik süresinin başlangıcı ise tahakkuk eden verginin ödeme süresinin bittiği tarihtir. Ödeme süresi biten vergi, aynı tarihte kamu alacağı niteliğini de kazanmakta ve 6183 sayılı Kanun'un uygulama alanına girmektedir.[1111] Vadesinde eksik ödendiği anlaşılan verginin, noksan ödenen

---

1108 01.10.2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 400 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

1109 Daha önce "Yanılgı" başlığını taşıyan 369'uncu maddenin, 6009 sayılı Kanunla başlığıyla birlikte değişmeden önceki hükmü (ki maddenin bu şekli de 2365 sayılı Kanunun 88'inci maddesiyle düzenlenmiş idi) şu şekildedir:

"Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez:

1. (2365 sayılı Kanunun 88'inci maddesiyle değişen bent) Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;

2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması."

1110 Diğer taraftan yetkili makamların, vergilendirme ile ilgili bir konuda, genel tebliğ veya sirküler de değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler, yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak olup, geriye dönük olarak uygulanamayacaktır. Genel tebliğ veya sirkülerin iptal davasına konu edilerek yargı mercilerince iptaline karar verilmesi durumunda, iptal kararının işlemin tesis edildiği tarihe kadar geriye yürütülmesi zorunlu olduğundan, maddeyle getirilen yeni kural bu durumlar için uygulanmayacaktır.

1111 Bu nedenle, gecikme zammına karşı doğrudan dava açılabilmekte, şikâyet başvurusu ya-

kısmı için gecikme zammı hesaplanması, 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesindeki düzenlemeden dolayı zorunludur. Kamu alacaklarının tahsili amacıyla tahsil dairelerince 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılan işlemler Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirmede yapılan hataların düzeltilmesine olanak tanıdığı düzeltme yolunun kapsamı dışında kalmaktadır.

1791.1. Buna göre gecikme zammı, süresinde ödenmeyen vergi borcuna (amme alacağına) karşı, vadenin bitim tarihinden itibaren uygulanacak olan ilk yaptırım niteliğindedir[1112]. Borçlu mükellefler tarafından ödeme süresi geçmiş bulunan vergi borcu, ancak gecikme zammı ile birlikte ödenecek veya idare tarafından tahsili söz konusu ise yine gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecektir. Gecikme zammı, süresinde ödenmemiş vergi borcuna, ödeme vadesinden itibaren geçen her ay için Kanun'da belirtilen oranın uygulanması suretiyle hesaplanır.[1113]

1791.2. Gecikme zammı oranları, 6183 Sayılı Kanun'un 51'inci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmekte ve her bir ay için tatbik olunmaktadır.[1114]

1791.3. 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesine göre, verginin ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu

---

pılmasına gerek bulunmamaktadır. Nitekim, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 26.12.2008 tarih ve E:2007/639, K:2008/753 sayılı kararında; *"şikayet başvurusu yapılmadan dava açılamayacağı yönündeki vergi idaresinin, temyiz iddiası bozmayı gerektirecek durumda görülmemiştir"* şeklinde ifade edilmektedir.

1112 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 26.12.2008 tarih ve E:2007/639, K:2008/753 sayılı kararında: *Vergi idaresinin hatasından kaynaklansa dahi tahakkuk ettiği halde vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için gecikme zammı hesaplanmasının yasaya dayandığı,* belirtilmektedir. Bununla birlikte, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 25.11.2008 tarih ve E:2007/3682, K:2008/5492 sayılı kararında; *"Olayda her ne kadar 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde davalı idarece hatalı işlem her zaman geri alınabilecek ise de ...davalı idarenin, ...kendi kusurlu işlemi üzerine gecikme zammının doğmasına sebebiyet verdiği dikkate alındığında, davacının gecikme zammından sorumlu tutulması hakkaniyete uygun olmayacağı"* **Danıştay 7. Dairesi**'nin, 13.4.1990 tarih ve E:1987/1298, K:1990/984 sayılı kararında da; *"İdarenin geç davranması nedeniyle bir süre geçtikten sonra yapılmasında borçluya izafe edilebilecek bir kusur bulunmadığından bu dönem için gecikme zammı uygulanmasında ve bunun tahsili amacı ile ödeme emri düzenlenmesinde yasal isabet bulunmadığı"* ifadelerine yer verdiğini belirtmek yerinde olacaktır.

1113 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.11.2001 tarih ve E:2000/4715, K:2001/4442 sayılı kararı; *vadenin son günü tatile rastladığında süre takip eden iş günü sonunda biteceğinden ikinci ay için hesaplanan gecikme zammında isabet bulunmadığı,* yönündedir.

1114 19.10.2010 tarihli ve 27734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 12.10.2010 tarihli ve 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kamu Alacakları İçin Uygulanan Gecikme Zammı Oranının Yeniden Belirlenmesine İlişkin Kararın 1 inci maddesiyle, birinci fıkrada yer alan gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere % 1,40 olarak belirlenmiştir.

Kararı uyarınca her ay için ayrı ayrı % 1,40 oranında gecikme zammı uygulanacaktır. Gecikme zammı, vergi ziyaı cezalarında da aynı oranda, uygulanır. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir.

1792. Süresinde ödenmemiş vergi borcuna, ödendiği tarihe kadar geçen sürede gecikme zammı uygulanır.[1115] Vadesi geçen borçlara gecikme zammı uygulanması, vergini ödenmesi veya tahsil edilmesi, tecil edilmesi veya iflasın açılması ya da borçlunun aciz halinin sabit olması ile sona ermektedir.[1116]

1793. Ancak, bazı hallerde gecikme zammı uygulaması geçici olarak durdurulmaktadır. Gecikme zammı hesaplanmayacak olan söz konusu sürelerden ilki, asıl borçlunun ölümü halinde, mirasçılarının mirası kabul edip etmeme kararını vermek için kullanabilecekleri 3 aylık süredir. Diğeri ise Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinden birinin ortaya çıktığı süredir.[1117]

1794. Gecikme zammının önceden borçluya bildirilmesi gerekmemekte,[1118] alacağın aslının ödenmiş olması gecikme zammının takip ve tahsiline engel

---

1115 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 29.11.1995 tarih ve E:1995/1163, K:1995/3923 sayılı kararı; *vergi mahkemesi kararına göre davacıya iade edilen verginin Danıştay bozma kararına uyularak verilen mahkeme kararına göre düzenlenen ihbar namenin tebliğ tarihinden itibaren bir aylık ödeme süresinde ödenmesi durumunda, verginin iade edildiği tarih ile tahsilat tarihi arasında geçen süre için gecikme zammı uygulanamayacağı*, yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 29.11.1995 tarih ve E:1995/1164, K:1995/3924 sayılı kararı da *aynı yöndedir.*

1116 6183 sayılı Kanun'un 52'nci maddesine göre; gecikme zammının tatbik müddeti, amme alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar olan müddettir.

1117 **Danıştay 7. Dairesi**'nin, E:1967/2895, K:1968/1363 sayılı kararında; *mücbir sebep halinde gecikme zammı uygulanmayacaktır,* açıklaması; **Danıştay 9. Dairesi**'nin, 29.04.1991 tarih ve E:1990/1736, K:1991/1565 kararında da: *Kamulaştırmaya karşı dava açılması durumunda 3194 sayılı Kanun'un 13/2'nci maddesi uyarınca emlak vergisi tahsilâtının durması yasa hükmüdür. Kamulaştırmanın iptal edilmesi durumunda, verginin yasal süresinde ödenmediği ileri sürülerek iptal kararının tebliğine kadar geçen süre için gecikme zammı istenemez. Ancak iptal kararının tebliğinden sonraki süreler için gecikme zammı istenebilecektir,* açıklaması yer almaktadır.

1118 Danıştay kararları da bu yöndedir. Örneğin; **Danıştay 3. Dairesi**'nin 01.07.2004 tarih ve E:2002/2334, K:2004/1929 sayılı kararında; *düzenlenen ödeme emirleri ve haciz varakalarında asıl borcun fer'ilerinden olan gecikme zammı miktar olarak gösterilmemiş ise de uygulanacak gecikme zammının, alacağın tahsil edildiği tarihe kadar hesaplanacağı hususu dikkate alındığında sözü edilen belgelerin düzenlendikleri tarihte alınacak gecikme zammı tutarının belirlenmesinin mümkün olmadığı, gecikme zammının, ödeme emirleri ve haciz varakalarında rakamsal olarak gösterilmemesi gecikme zammının cebren tahsiline engel bir durum olmadığı,* belirtilmektedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin, E:1977/2136, K:1978/3127 sayılı kararında da; *6183 sayılı Kanun'un 52'nci maddesine göre gecikme zamanın önceden borçluya bildirilmesine gerek olmadığı,* açıkça ifade edilmektedir.

olmamaktadır.

3.2.2. Ödeme Emri Tebliği

1795. Ödeme emri, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği hususunda hatırlatma ve uyarı için tebliğ olunan belge[1119] olup bu belge (ödeme emri) gönderilmeksizin cebren tahsil yöntemlerinin hiç birine başvurulması hukuken mümkün değildir.[1120] Ödeme emri amme alacağının takip işlemlerinin başlangıcıdır. Ödeme emrinin tebliği ile cebren tahsil işlemleri başlanmış olur. Ödeme emri tebliğ edilmeden haciz işlemine başlanılmaz.[1121] Başka

---

1119 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesi uyarınca.

1120 Ancak, borcun teminatlı olması halinde ödeme emri gönderilmez. Borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya, borca karşılık şahsi kefil göstermişse ayrıca kefile iadeli taahhütlü bir yazı ile bildirilir (Tahsilat Genel Tebliği).

Konuya ilişkin olarak, **Danıştay 4. Dairesi**'nin 09.03.2005 tarih ve E:2004/2271 K.2005/348 sayılı kararı; *teminat gösterilen amme alacağının vadesinde ödenmemesi halinde borcun 7 gün içinde ödenmesi gerektiği, aksi halde teminatın paraya çevrileceğine ilişkin kurala uyulmadan haciz işlemlerine başlanılamayacağı,* yönündedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 27.03.2006 tarih ve E:2005/1632, K:2006/927 sayılı kararında da: *Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacaklarında, ayrıca bir ödeme emri veya ihbarname gibi diğer takip yollarına başvurulmasına lüzum olmaksızın 6183 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinde öngörülen bildirimde bulunulmasının yeterli olması; söz konusu bildirim üzerine borcun yedi gün içinde ödenmemesi durumunda ise, teminatın paraya çevrilerek amme alacağının tahsil edilmesinin mümkün bulunması sebebiyle, davaya konu işlemin kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem niteliği taşıdığı açıktır. Bu sebeple, dava hakkında, işin esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemin bulunmadığı gerekçesiyle verilen kararda isabet görülmemiştir,* açıklamasına yer verilmiştir.

1121 Danıştay Kararları da; *usulüne uygun tebliğ yapılmadan, amme alacağının tahakkuk etmiş sayılmayacağı ve mükellef hakkında hiçbir kanuni takibat yapılamayacağı* yönündedir. Örneğin, **Danıştay 10. Dairesi**'nin 26.2.1991 tarih ve E:1990/4781, K:1991/750 sayılı kararında; *6183 sayılı Yasanın 37'inci maddesi uyarınca tebligat yapılarak bir aylık işleme süresi, verilmeden ödeme emri düzenlenmesi hukuka aykırıdır* açıklamasına; **Danıştay 9. Dairesi**nin, 23.10.1990 tarih ve E:1989/4942, K:1990/3276 sayılı kararı ile de; *Tebliğ edilip bir aylık süre verilmesi hükmü, resen ikmalen veya idarece tarh olunan ve dava açılarak tahakkuku kesinleşen kamu alacakları için de geçerlidir,* açıklamasına; **Danıştay 3. Dairesi**'nin 10.02.2004 tarih ve E:2002/2790, K:2004/268 sayılı kararında: *6183 sayılı Kanun'da amme alacağının cebren tahsiline ödeme emri düzenlenerek başlanacağının öngörülmesi karşısında, dosyadan davacı adına ödeme emri düzenlenip düzenlenmediği anlaşılamadığından bu konu da araştırılarak yeniden bir karar verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır,* açıklamasına yer verilmektedir. Aynı şekilde, **Danıştay 3. Dairesi**'nin 19.09.2007 tarih ve E:2007/2274, K:2007/2428 sayılı kararında da: *Usulüne uygun olarak salınmış, dava konusu yapılmaksızın kesinleşmiş ve asıl borçludan haciz yoluyla da takip edilmesine karşın tahsil edilememiş bir borçtan sorumlu olanlar hakkındaki takibe, ödeme emri*

bir ifadeyle, 6183 Sayılı Kanun'da, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk dışında, süresinde ödenmeyen vergi borçları ile ilgili olarak öngörülmüş tüm uygulama ve yaptırımlar, ancak borçluya usulüne uygun olarak bir ödeme emri gönderilmiş olması halinde mümkün olabilmektedir. Yani, borçluya ödeme emri gönderilmesi, bu uygulamaların yapılabilmesinin ve yaptırımların uygulanabilmesinin ön koşuludur. Ödeme emri gönderilmesinin belirli bir zamanı bulunmamakta olup vergi borcunun vadesinin dolmasını müteakip hemen gönderilmesi mümkündür.

1796. Ödeme emri tebliğ edilmeden önce, kamu alacağının Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlere uygun olarak mükellefe tebliğ edilmiş olması şarttır. Zira mükellefe vergiye ilişkin tebligat yapılmadan ödeme emri çıkarılması halinde mükellefin borcu olmadığı yönündeki iddiası geçerli olacak ve ödeme emri mahkemeler tarafından iptal edilecektir. Nitekim Danıştay kararlarında da, usulüne uygun tebligat yapılmadan kamu alacağının kesinleşmeyeceği gerekçesiyle çıkarılmış bulunan ödeme emirleri iptal edilmektedir.[1122]

1797. Ödeme emri düzenlenebilmesi için vadesinde ödenmemiş bir verginin bulunması gerekmektedir.[1123] Örneğin; 2010 yılına ait emlak vergisinin birinci taksidi vadesinde ödenmemiş, ikinci takdisinin de henüz vadesi gelmemiş ise, bu durumda mesela, Kasım ayı içerisinde düzenlenecek olan ödeme emrinde, verginin vadesi gelmemiş olan ikinci taksidine yer verilemeyecektir. Aynı şekilde 6183 sayılı Kanun'a tabi olmayan alacakların da ödeme emrinde yer almaması gerekmektedir. Örneğin, haksız fiil veya kira sözleşmesinden kaynaklanan alacakların ödeme emrinde yer alması mümkün değildir.[1124] Ödeme emrinde hukuken yer almaması gereken bu tür husus-

---

düzenlenerek başlanması yasaya uygun olduğu halde, vergi hukukunun vergilendirme ve cebren takip hakkındaki düzenlemelerine aykırı olarak, kesinleşen bir kamu alacağı için yeniden ihbarname düzenlenmesi gerektiğinden söz edilerek verilen kararın bozulması gerekmiştir, açıklamasına yer verilmektedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 15.02.2006 tarih ve E:2005/573, K:2006/334 sayılı kararı da: *Ödeme emri düzenlenebilmesi için; mükellef tarafından amme alacağının miktarının, vadesinin bilinmesi ve alacağın vadesinde ödenmemesi gerekmektedir. Bu durumda vadenin başlangıcı, ödeme emrinin düzenlenmesi ve amme alacağının geç ödenmesi halinde de istenecek olan gecikme zammı yönünden önem arz etmektedir*, yönündedir.

1122 **Danıştay 4. Dairesi**'nin, 31.10.1984 tarih ve E:1984/38, K:1984/2234 sayılı kararı örnek olarak verilebilir.

1123 Vadesinde ödenmemiş bir verginin söz konusu olabilmesi için de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gereklidir. Bu hususa örnek olarak, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.04.1982 tarih ve E:1981/615, K:1982/2255 sayılı kararı verilebilir. Bu karara göre de; *bina vergisi mükellefiyeti henüz başlamadığı halde yükümlü adına ödeme emri tanziminde yasaya uyarlık bulunmamaktadır*.

1124 **Danıştay 10. Dairesi**'nin 24.06.1993 tarih ve E: 1991/3917, K:1993/2687 sayılı kararı; *İdare-*

lara yer verilmesi halinde geçerli bir ödeme emrinden bahsedilemeyecektir. Ödeme emrinin iptal edilmesini önlemek ve vergi alacağının tahsilini geciktirmemek için bu tür alacakların ödeme metninde yer almamasına özen gösterilmelidir.

1797.1. 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinin 2'nici fıkrası uyarınca ödeme emrinde;

1) Borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları;

2) Borcun nereye ödeneceği;

3) Borcun müddeti (7 gün) içerisinde ödenmesi veya borcu karşılayacak kadar mal bildiriminde bulunması;

4) Müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunulmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı;

5) Gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı;

hususlarının yer alması şarttır.[1125]

1797.2. Ödeme emrinde bulunması zorunlu olan bu haller dışında ayrıca;

6) 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesi uyarınca ödeme emrine karşı dava açma süresinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün olduğu;

7) Ödeme emrine karşı dava açılması halinde yetkili mahkemenin hangi Vergi Mahkemesi olduğu ve yargılama sonucunda tamamen veya kısmen haksız çıkılması durumunda 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesi uyarınca hakkında dava reddolunan miktarda amme alacağının % 10 zamla tahsil edileceği;

hususlarının da ödeme emrinde yer alması gerekmektedir.[1126]

---

nin bir özel hukuk kişisi olarak yaptığı taahhüt senedi sözleşmesinden kaynaklanan, dolayısıyla akitten doğan alacağın 6183 sayılı Yasaya göre takip ve tahsiline olanak bulunmadığı, yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 26.09.1988 tarih ve E:1987/1904, K:1988/2891 sayılı kararında; *kira bedelinin tahsilinde 6183 sayılı Kanun'un hükümlerine göre tanzim ve tebliğ olunan ödeme emrinde yasal isabet bulunmadığı,* belirtilmektedir.

1125 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 26.03.1997 tarih ve E: 1995/7420, K:1997/1301 sayılı kararında; *6183 sayılı Kanun'un 55. maddesinde belirtilen ödeme emri niteliğinde tanzim edilmeyen yazının kanunda öngörüldüğü şekilde düzenlenmemiş olması nedeniyle ödeme emri olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmadığından, mahkemece, yedi günlük süre içerisinde açılmadığından bahisle, davanın süre aşımı yönünden reddine karar verilmesinde isabet görülmediği,* belirtilmektedir.

1126 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 13.11.2006 tarih ve E: 2005/2134, K:2006/2156 sayılı kararına göre; *ödeme emrinin içeriğinde dava açma süresine ilişkin bilgiye yer verilmemesi durumunda ödeme emrine karşı 7 gün içerisinde dava açılması zorunluluğundan bahsedilemez.*

1797.3. Kendisine ödeme emri tebliğ olunan borçlu tarafından, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı gibi nedenlerle tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı idarenin işlemlerine karşı, yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir. Vergi alacağının tahsilinin dava sonuçlanana kadar durdurulabilmesi, ancak, bu konuda mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilmesi halinde söz konusudur.[1127]

1798. Borçlu, ödeme emrine rağmen ödemede bulunmaz ve ödeme emrine karşı dava da açmazsa ödeme emri kesinleşir. Bu durumda kamu alacağının tahsili için 6183 sayılı Kanun'un cebren tahsil hükümleri uygulanacaktır.

3.2.3. Mal Bildiriminde Bulunma

1799. Ödeme emri ile kendisine verilen 7 günlük süre zarfında, borcunu ödemeyen vergi borçlusunun, aynı süre içinde mal bildiriminde bulunması gerekmektedir. Ayrıca, mahkeme nezdinde yapılan itirazların kısmen veya tamamen reddolunması halinde de borçlu ret kararının kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir. Vergi borcunun bir kısmına karşı dava açılmış olması mal bildiriminde bulunma süresini uzatmamaktadır.

1800. Ödeme emrinin tebliği üzerine, mükellefin 7 gün içerisinde ödemede bulunmaması durumunda, borcu karşılayacak kadar mal bildiriminde bulunması gerekmektedir.

1801. Mal bildirimi, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarın, nevini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesidir.[1128] Haczedilebilir mal ve geliri bulunmadığını bildirmek de mal bildirimi yerine geçmektedir.

1801.1. Mal bildiriminde, bütün servetin bildirilmesine gerek olmadığı gibi, haczedilemeyen malların da mal bildiriminde gösterilmesi zorunlu değildir. Yalnızca borca yetecek kadar mal gösterilmesi yeterlidir. Mal bildiriminde gösterilen malları üzerinde tahsil dairesi tarafından haciz uygulaması yapılmadığı sürece borçlunun mallar üzerindeki tasarrufu devam eder.

1801.2. Mal bildirimi sözlü olarak yapıldığı takdirde bu husus tutanakla tespit edilir. Mal bildiriminde bulunan mükellefe bildirimde bulunduğuna ilişkin belge veya tutanak verilir.

1127 Ödeme emrine karşı dava açılması konusu, *Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü* bölümünde incelenmektedir.

1128 6183 sayılı Kanun'un 59'uncu maddesi uyarınca.

1802. Eğer kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, 7 günlük bu süre içerisinde, borcunu ödemez ve mal bildiriminde de bulunulmazsa borcun cebren tahsili yoluna gidilir ve borçlu mal bildiriminde bulununcaya kadar bir defaya mahsus olmak ve 3 ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunabilir, gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunulduğu takdirde hapis ile cezalandırılabilir.

1802.1. Hapis kararı, ödeme emrinin tebliğini ve 7 günlük müddetin bitmesini müteakip tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine İcra Mahkemesi tarafından verilir. Bu kararın verilebilmesi için İcra ve İflas Kanunu'nun 347'nci maddesi gereğince,[1129] mahkemeye başvuru için süre, mal bildiriminde bulunmama fiilinin tarihten itibaren 3 ay ve her halde fiilin işlendiği tarihten itibaren 1 yıldır.

1802.2. Buna göre, ödeme emrinin borçluya tebliğ edildiğini gösteren tebliğ alındısının, belediyeye intikal ettiği tarihin suçu öğrenme günü olarak kabul edilmesi gerekmekte, her halükarda ödeme emrinin tebliğinden itibaren 1 yıl 7 gün içerisinde icra mahkemesine şikâyet yoluna gidilmesi icap etmektedir. Süresinde yapılan şikâyet üzerine verilen kararlar infaz için derhal yetkili Cumhuriyet Savcılığına gönderilir. Borçlunun tüzel kişi olması halinde, mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü kanuni temsilcisine ait olduğundan, bu yükümlülüğü yerine getirmeyen kanuni temsilciler hakkında da hapsen tazyik uygulanması gerekmektedir.[1130]

1803. Malı olmadığı yolunda bildirimde bulunan borçlunun bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde, en son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini ve varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek, nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetindedirler. Geçerli bir özrü olmaksızın bu bildirimde bulunmayanlar elli güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.[1131]

1804. Mal bildirimini gerçeğe aykırı surette yapanlarla, yaşayış tarzları mal bildirimine uymayanlar üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.[1132] Ayrıca, mal bildiriminde, malı olmadığını gösteren veyahut borca yetecek kadar mal göstermemiş olan borçlu, sonradan edindiği malları ve gelirindeki artmaları, edinme ve artma tarihinden başlayarak 15 gün içinde tahsil dairesine bildirmeye mecburdur.[1133]

1805. Usulüne uygun mal bildiriminde bulunduktan sonra, edinilen mallarla, her

---

1129 6183 sayılı Kanun'un 60'ıncı maddesinin atfı gereğince

1130 Tahsilât Genel Tebliği'nde bu hususta açıklamalara yer verilmiştir.

1131 6183 sayılı Kanun'un 114'üncü maddesi uyarınca.

1132 6183 sayılı Kanun'un 111'inci maddesi uyarınca.

1133 6183 sayılı Kanun'un 61'inci maddesi uyarınca.

türlü mallarında, kazanç ve gelirlerinde söz konusu olan artışları, zamanında bildirmemek suretiyle amme alacağının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar bir seneye kadar hapis cezası ile cezalandırılır.[1134]

1806. Mal bildiriminde bulunma zorunluluğunun getirilmesi ile tahsil dairesinin borcun cebren tahsile gidilmesi durumunda borçlunun malvarlığının bilinmesi ve buna göre hareket edilmesinin sağlanması amaçlanmaktadır. Emlak vergisi yönünden verginin bir taşınmazdan kaynaklanıyor ve bu taşınmazın belediyece biliniyor olması nedeniyle, mal bildiriminde bulunma zorunluluğunun istisnai durumlarda söz konusu olabileceğini göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Verginin kaynaklandığı taşınmaz her halükarda borcu karşılamaya yeterlidir ve cebren tahsil işlemleri bu taşınmaz üzerinden yapılabilir. Mükellefin taşınmazını elden çıkarmış olması durumunda, yeni malikin de eski malikin borçlarından sorumlu olması nedeniyle mal bildiriminde bulunma zorunluluğu bu durumda önemli olabilir. 6183 sayılı Kanun'un 70'inci maddesi ile düzenlenen haczedilemeyecek mallar hükmü göz önünde bulundurulduğunda, borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazisi ve borçlunun haline münasip evi (ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir) haczedilemeyecek olduğundan, verginin bu taşınmazlardan kaynaklanması durumunda borçlunun mal bildiriminde bulunma zorunluluğunun emlak vergisi açısından gerekli olduğu kabul edilmelidir. Aynı şekilde belediye nezdinde mükellef olmayan kanuni temsilcilerinde kendileri adına gönderilen ödeme emrine karşı mal bildiriminde bulunma zorunluluğu da emlak vergisi açısından önemli bir husus olarak sayılabilir.

3.3. Süresinde Ödenmeyen Vergi Borçlarının Cebren Tahsili ve Yöntemleri

1807. Emlak vergisinin vadesi, birinci taksit için Mayıs ayının son günü ve ikinci taksit için Kasım ayının son günü olup emlak vergisini bu günler itibariyle ödenmiş olması gerekmektedir. Gerek bu vade tarihleri itibariyle gerekse de diğer özel ödeme sürelerinde ödemenin yapılmamış olması halinde verginin amme alacaklısı olan belediye tarafından cebren tahsil yoluna başvurularak tahsil edilmesi gerekecektir. Cebren tahsil yoluyla vergi alacağının tahsili 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yürütülecektir.

1808. Vergi borcunun vadesinde ödenmemesi halinde vergi idaresinin tahsilât için izleyeceği yol, 6183 sayılı Kanun'da hüküm altına alınmıştır. Kanun'a göre ödeme müddeti içinde ödenmeyen vergi borcu tahsil dairesince cebren tahsil edilecektir.

1134 6183 sayılı Kanun'un 112'nci maddesi uyarınca.

1809. 6183 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesine göre, ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı, tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Yani, süresi içinde ödenmeyen emlak vergisi borçlarının belediye tarafından tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Yine aynı maddede cebren tahsil yöntemleri de belirlenmiştir. Buna göre, cebren tahsil:

1) Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut varsa kefilin takibi,

2) Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,

3) Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi,

yöntemlerinden herhangi birinin uygulanması suretiyle yapılır.

1810. Mükellef veya vergi sorumlusu tarafından süresinde ödenmeyen vergi borcunun cebren tahsili için öncelikle, idarece borcunu vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları hususunun *"ödeme emri"* ile tebliğ olunması gerektiğini ise izah etmiştik.

3.3.1. Teminatların Paraya Çevrilmesi veya Kefilin Takibi

1811. Kanun'un 56'ıncı maddesine göre; karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir. İadeli taahhütlü olması gereken bu bildirim yapılmaksızın sonraki işlemlere geçilemez.[1135]

1812. Teminatlı alacaklar için bu madde hükmüne göre takip yapılacağından ayrıca ödeme emri tebliğ edilmeyecektir[1136].Amme alacağı 7 gün içerisinde

---

1135 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 09.03.2005 tarih ve E:2004/2271, K:2005/348 sayılı kararı, *teminat gösterilen amme alacağının vadesinde ödenmemesi halinde borcun 7 gün içinde ödenmesi gerektiği, aksi halde teminatın paraya çevrileceğine ilişkin kurala uyulmadan haciz işlemlerine başlanılamayacağı,* yönündedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 27.03.2006 tarih ve E:2005/1632, K:2006/927 sayılı kararında da: *Karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacaklarında, ayrıca bir ödeme emri veya ihbarname gibi diğer takip yollarına başvurulmasına lüzum olmaksızın 6183 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinde öngörülen bildirimde bulunulmasının yeterli olması; söz konusu bildirim üzerine borcun yedi gün içinde ödenmemesi durumunda ise, teminatın paraya çevrilerek amme alacağının tahsil edilmesinin mümkün bulunması sebebiyle, davaya konu işlemin kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem niteliği taşıdığı açıktır. Bu sebeple, dava hakkında, işin esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemin bulunmadığı gerekçesiyle verilen kararda isabet görülmemiştir,* açıklamasına yer verilmiştir.

1136 Tahsilât Genel Tebliği uyarınca. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 16.02.2006 tarih ve E.2005/449, K.2006/590 sayılı kararında bu hususla ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: A*mme alacağının cebren tahsilinin, karşılığında teminat gösterilmiş olması halinde, teminatın paraya çevrilmesi, borçlunun mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi veya borçlunun iflasının is-*

borç ödenmediği durumda teminat paraya çevrilerek tahsil edilir.[1137]

1813. Kanun'un 57'inci maddesine göre; kefil de aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur. Asıl borçlu için takibe başlanıldığında kefil de müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğundan, kefil hakkında da takibe başlanılacaktır.

1814. Bu takibe, 6183 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesine dayanılarak hazırlanan bir yazının (borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde cebren tahsile devam olunacağı hususunun) kefile, iadeli taahhütlü tebliği suretiyle başlanılacak, yazı ile verilen 7 günlük süre içerisinde ödeme yapılmaması halinde, Kanun'un 62'nci ve devamı maddelerine göre haciz işlemi yapılacaktır.[1138]

3.3.2. Vergi Borcundan Dolayı Borçlunun Mallarının Haczi

1815. Vergi idaresinin alacağını tahsil etmek amacıyla kullandığı temel cebren tahsil yöntemi, menkul ve gayrimenkul malların haczedilmesidir. Alacaklı vergi dairesi, borçlunun, ödemediği vergi borcuna yetecek miktarda menkul malları ile gayrimenkullerini haczedip paraya çevirerek, alacağını tahsil eder.

1816. Mükellef tarafından ödenmesi gereken vergi süresinde ödenmeyip gönderilen ödeme emrine karşı dava süresi de geçirilmişse yahut ödeme emrine karşı açılan dava reddedilmişse 6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesine göre; borçlunun, mal bildiriminde gösterilen[1139] veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından vergi borçlarına yetecek olan miktarına tahsil dairesince el konulabilir.[1140] Bu el koyma işlemi haciz olarak adlan-

---

tenilmesi suretiyle sağlanacağı; cebren tahsil yoluna gidilmeden önce ise, alacak teminata bağlanmamışsa, 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesine göre ödeme emri tanzimi; alacak teminata bağlanmışsa, 56. maddesi uyarınca işlem tesisi ile alacağın takibi yolu tüketilecektir. Diğer bir ifade ile, karşılığında teminat gösterilmiş bir kamu alacağının takibinde, ödeme emri düzenlenmeyecek, bunun yerine, anılan Kanun'un 56. maddesine göre işlem tesisinin ardından, ödemenin yapılmaması halinde teminat paraya çevrilmek suretiyle, alacak cebren tahsil edilecektir.

1137 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 17.11.1988 tarih ve E:1988/209, K:1988/2691 sayılı kararı; *idarece önerilen tecil şartlarına uyulmaması halinde teminat karşılığı temin edilen amme alacağının teminatın paraya çevrilmesi yolunda cebren tahsilinde kanuna aykırılık bulunmadığı,* yönündedir.

1138 Tahsilat Genel Tebliği uyarınca.

1139 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 13.09.2011 tarih ve E: 2009/3890, K:2011/4707 sayılı kararı; *taksitlendirilen amme alacağını vadesinde ödemeyen davacının mal bildiriminde bildirdiği aracına uygulanan hacizde hukuka aykırılık bulunmadığı,* yönündedir.

1140 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 14.03.2002 tarih ve E:2000/2004, K:2002/1097 sayılı kararında; *herhangi bir ödeme emri tebliğ edilmediği iddiasına karşı davalı İdarece aksi iddia edilmediğinden, ödeme emri tebliğ edilmeden, doğrudan uygulanan haciz işleminde isabet görülmediği,* belirtilmektedir.

dırılmaktadır.

1817. Ödeme emri tebliği üzerine mal bildiriminde bulunmayan borçlunun, Kanun'un 60'ıncı maddesine göre hapsen tazyik edilmesi, borçluya ait malların tahsil dairesince haczine engel değildir.[1141]

1817.1. İcra takibi işlemlerinin bir aşaması olması dolayısıyla emlak vergisi borcuna yönelik haciz işlemi, belediyelerin icra birimi ve icra memurları tarafından gerçekleştirilir.[1142] Haciz işleminde kolluk kuvvetlerinden veya belediye zabıtasından faydalanılabilir.

1817.2. Borçlunun, mal beyanında belirttiği veya idarenin resen tespit ettiği herhangi bir malı idare tarafından haczedebilir. Borçlunun mal bildiriminde veya mali durum bildiriminde gösterdiği malların öncelikle haczedilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Vergi idaresi, haciz işlemi sırasında, borçlunun mal bildiriminde gösterdiği mallarla sınırlı değildir. Bu mallar dışında gerekli gördüğü diğer mallarla ilgili de haciz işlemi yapabilir. Vergi alacağının takibinde haciz uygulaması için borçlunun mal bildiriminde bulunması şart değildir. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun kanunda belirtilen süre içerisinde mal bildiriminde bulunmaması halinde, tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarından vergi alacağını karşılayacak miktarı haczedilebilir.[1143]

1817.3. Haczedilen her türlü mallar satılarak paraya çevrilebilir. Satıştan elde edilen bedelden, takip masrafları ve kamu (vergi) alacağı düşüldükten sonra geriye kalan kısım, borçlunun ödeme zamanı gelmiş veya muacceliyet kazanmış borçlarına mahsup edilir. Artanı hacze iştirak eden yoksa borçluya verilir. Hacze iştirak eden varsa, artan kısımdan öncelikle bunların alacakları ayrıldıktan sonra, bakiyesi borçluya verilir.

1818. Haciz yoluna gidilebilmesi için haczin dayandığı işlemlerin usulüne uygun

---

1141 Tahsilât Genel Tebliği uyarınca.

1142 5018 sayılı Kanun'un "Mali Hizmetler Birimi" başlıklı 60'ıncı maddesinin (e) fıkrası ile "idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek" mali hizmetler biriminin görevleri arasında sayılmıştır. Kanun'un "Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları" başlıklı 61'inci maddesi ile de "gelirlerin ve alacakların tahsili ..." de muhasebe hizmeti olarak sayılmış bu hizmetleri yürütenlerin muhasebe yetkilisi olduğu da belirtilmiştir. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Belediye Tahsilat Yönetmeliği'nin 2'nci maddesinin (B) fıkrasında ise, taksit müddetleri zarfında borçlarını ödemeyen mükellefler hakkında icrai takibat yaptırmak, tahsilât şefi veya memurunun vazifeleri arsında sayılmıştır.

1143 Haciz işlemine karşı dava açılması konusu, *Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü* bölümünde incelenecektir.

olarak tebliğ edilmiş olması,[1144] bu işlemlerin kesinleşmiş olması, haczin dayandığı ödeme emrine karşı açılan davada yürütmenin durdurulması kararı verilmemiş olması,[1145] tahsilat zamanaşımı süresinin dolmamış olması,[1146] kanuni temsilcilerin sorumluluğundan kaynaklanan hacizlerde mükellef hakkındaki takibin sonuçlanmış olması gereklidir.

1819. 6183 sayılı Kanun'un 64'üncü maddesi uyarınca haciz, haciz varakası düzenlenerek yapılır.[1147] Emlak vergisi borçlarına ilişkin haciz varakasında Belediye Başkanı'nın veya yetkili kıldığı memurun imzası bulunur.[1148]

1820. Borçlu tarafından, başkasının olduğu beyan veya üçüncü şahıs tarafından ihtiyaten haciz veya istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczi en sonraya bırakılır. Özellikle emlak vergisi bir taşınmaz maldan kaynaklanmakta olduğundan ve bu taşınmaz belediyece de bilindiğinden bu taşınmaza haciz işlemi uygulanabilir.

1821. Haczedilen gayrimenkul artırmaya çıkarılmadan, borçlu, borca yetecek

---

1144 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 8.4.2003 tarih ve E:2003/1996, K:2004/713 sayılı kararında; *ihbarnameler ile ödeme emirleri yasada öngörülen usule uygun tebliğ edilmediğinden davacı hakkında tesis edilen haciz işleminde yasaya uyarlık bulunmadığı,* belirtilmektedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 03.03.1999 tarih ve E:1998/4786, K:1999/813 sayılı kararı; *haciz işleminden önce, vadesinde ödenmeyen alacakların yükümlülere ödeme emri ile tebliğ edilmesi gerekeceği,* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 07.04.1982 tarih ve E:1981/1235, K:1982/1906 sayılı kararı; *ödeme emri mükellef veya vekiline tebliğ edilmediğine göre amme alacağının haciz yoluyla tahsilinde kanuna uyarlık bulunmadığı,* yönündedir.

1145 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 07.07.2005 tarih ve E:2005/786, K:2005/1376 sayılı kararı; *ödeme emirleri için açılan davalarda yürütmenin durdurulması kararının verildiği, bu durumda; henüz kesinleşmeyen ödeme emirleri ile istenilen kamu borçları için haciz uygulanmasında isabet görülmediği,* yönündedir.

1146 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.03.1982 tarih ve E:1981/1112, K:1982/1480 sayılı kararı; *gerek ihbarnamelerin gerek ödeme emrinin tebliğinde tebliğ usullerine uyulmadığı gibi tahsil zamanaşımı dolduktan sonra uygulanan haciz işleminde yasaya uyarlık bulunmadığı* yönündedir.

1147 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 20.10.1992 tarih ve E:1992/166, K:1992/2247 sayılı kararı; *yasaya aykırı düzenlenen haciz varakasına göre haciz yapılamayacağı,* yönündedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 18.04. 2002 tarih ve E:2001/1883, K:2002/1625 sayılı kararında; *davacı adına bu borç nedeniyle ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmediği, haciz varakası da tanzim edilmediği nedeniyle haciz işleminin iptal edilmesi gerektiği,* belirtilmektedir.

1148 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 27.09.2002 tarih ve E:2002/189, K:2002/337 sayılı kararında; *belediyenin alacağı için uyguladığı haciz işleminde haciz varakasının mahalli en büyük memur sıfatıyla belediye başkanı veya tevkil edeceği memur tarafından onaylanması gerektiği,* belirtilmektedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun, 21.03.2003 tarih ve E:2003/118, K:2003/42 sayılı kararı *da aynı yöndedir*. Ve yine, **Danıştay 9. Dairesi**'nin, 16.10.1998 tarih ve E:1997/4588, K:1998/3700 sayılı kararında; *haciz varakasının belediye başkanı veya teşkil edeceği memur tarafından onaylanabileceği*, hükmü yer almaktadır.

menkul mal veya vadesi gelmiş sağlam alacak gösterirse gayrimenkul üzerinde haciz baki kalmak üzere gösterilen menkul veya alacak da haczedilir. Bu suretle mahcuz kalan gayrimenkulün idare ve işletmesine ve gelir ve menfaatlerine tahsil dairesi müdahale etmez.

1822. Borçlunun sahip olduğu intifa hakkı veya taksim edilmemiş bir miras veya iştirak halinde tasarruf olunan bir mal hissesi gibi malların paraya çevrilebilir hale gelmesi genel hükümler dairesinde sağlanabilir.[1149] Bu suretle paraya çevrilebilir hale gelen mallarda hacze ve satışa konu olabilir.[1150]

3.3.2.1. Haczin Neticeleri

1823. Haczin neticeleri 6183 sayılı Kanun'un 73'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, borçlu, alacaklı amme idaresinin muvafakatini almaksızın hacizli mallarda tasarrufta bulunamaz. Haczi koyan tahsil dairesi, buna aykırı hareketin cezayı gerektirir olduğunu borçluya ihtar eder. Haczedilmiş olan mal üzerinde üçüncü şahsın zilyetlik hükümlerine istinaden hüsnüniyetle elde ettiği haklar mahfuzdur. Hüsnüniyet kaidelerine aykırı olarak hacizli mal üzerinde üçüncü şahsın elde ettiği hakların, alacaklının haczi ile o malla ilgili hakları ihlal ettiği nispette butlanına mahkemece hükmolunur.

1824. Borçlu, elinde bulunan bir malı üçüncü şahsın mülkü veya rehni olarak gösterdiği yahut üçüncü bir şahıs tarafından o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia edildiği takdirde, haczi yapan memur bunu haciz zaptına geçirir. Bu durum, istihkak iddiası borçlu tarafından yapılmışsa üçüncü şahsa, üçüncü şahıs tarafından yapılmışsa borçluya bildirilir. Tahsil dairesi, haciz zaptını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde iddiayı reddetmediği takdirde istihkak iddiasını kabul etmiş sayılır. Üçüncü şahıs, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz etmediği takdirde istihkak iddiası dinlenmez. İstihkak iddiası tahsil dairesince kabul edilmez veya borçlu tarafından istihkak iddiasına itiraz edilirse, 7 gün içinde mahkemeye müracaat etmesi lüzumu tahsil dairesince üçüncü şahsa bildirilir. Müddetinde dava açılmadığı takdirde istihkak iddiasından vazgeçilmiş sayılır.[1151]

1825. Haczedilen mal borçlunun elinde olmayıp da, o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia eden üçüncü bir şahıs elinde ise durum, haczi yapan memur tarafından haciz zaptına geçirilir. Malın borçluya ait olduğu iddiasında bulunan tahsil dairesi durumu alacaklı amme idaresine bildirir. Alacaklı

1149 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 29.01.1982 tarih ve E:1980/3617, K:1982/539 sayılı kararı; *borçlunun ölümünden evvel başlamış olan haciz işlemlerine devam olunarak mirasçılardan her birine hisseleri nispetinde cebri takibata geçilerek haciz işlemi düzenlenmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı,* yönündedir.

1150 6183 sayılı Kanun'un 63'üncü maddesi uyarınca.

1151 6183 sayılı Kanun'un 66'ncı maddesi uyarınca.

idare, bildirme tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açmadığı takdirde istihkak iddiası kabul edilmiş sayılır. Borçlu ile birlikte ikamet etmekte olan şahıslar tarafından istihkak iddiasında bulunulduğu takdirde mal borçlunun elinde sayılır.[1152]

1826. İstihkak davalarına bakmaya haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu yer asliye hukuk mahkemesi yetkili ve görevlidir[1153]. İstihkak davaları diğer işlere göre öncelikle görülür. Davacı, takibin ertelenmesini istediği takdirde kendisinde mevcut delillerin mahiyetine göre ve muhtemel zarara karşı yeterli teminat alınmak suretiyle takibin ertelenmesine mahkemece karar verilebilir. İstihkak davası üzerine takibin ertelenmesine karar verilir ve neticede dava reddolunursa, dava mevzuunu teşkil eden mahcuz malın değerinin %10'u tutarında tazminata hükmolunur.[1154]

1827. Diğer bir kamu idaresi tarafından yapılan hacizlere, amme alacağı bu haciz tarihinden önce tahakkuk etmiş olmak şartıyla, haczedilen mallardan herhangi biri paraya çevrilinceye kadar iştirak edebilir. Hacze iştirak halinde, hacizli malın bedelinden ilk önce haczi yapan dairenin alacağı tahsil olunur, hacizli mal emlak vergisinin kaynaklandığı taşınmazsa bu durumda ilk olarak emlak vergisi ödenecektir. Artanı hacze iştirak tarihi sırası ile alacaklarına mahsup edilmek üzere, hacze iştirak eden dairelere ödenir.[1155]

3.3.2.2. Haczedilemeyen Mallar

1828. Vergi borcundan dolayı haczedilecek varlıkların da bir sınırının olacağı muhakkaktır. Haciz işlemi yapılırken haczedilemeyen mallar ve kısmen haczi mümkün gelirlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Haczedilemeyecek mallar 6183 sayılı Kanun'un 70 ve 71'nci maddelerinde açıklanmıştır. Kanun'un 70'inci maddesi uyarınca, haczedilemeyen mallar şunlardır:

1) 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve mahalli idarelerin malları hariç olmak üzere Devlet malları

1152 6183 sayılı Kanun'un 67'nci maddesi uyarınca.

1153 **Yargıtay 15. Hukuk Dairesi**'nin 16.02.2011 tarih ve E:2011/342, K:2011/905 sayılı kararında: *6183 Sayılı Kanun'un 68/I. maddesinde, "bu Yasadan kaynaklanan istihkak davalarına haczi yapan tahsil dairesinin olduğu yerdeki mahkeme yetkilidir" şeklindeki düzenlemedeki mahkeme sözcüğünün dava değerine göre Asliye Hukuk veya Sulh Hukuk olarak yorumlanması gerektiği,* belirtilmektedir. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun yürürlüğe girmesi sonucunda, görevli mahkeme Asliye Hukuk Mahkemeleri olmuştur.

1154 6183 sayılı Kanun'un 68'inci maddesi uyarınca,

1155 6183 sayılı Kanun'un 69'uncu maddesi uyarınca, *her kamu idaresi*.

ile hususi kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen mallar,

2) Borçlunun şahsı ve mesleği için gerekli elbise ve eşyası ile borçlu ve ailesine gerekli olan yatak takımları ve ibadete mahsus kitap ve eşyası,

3) Vazgeçilmesi kabil olmayan mutfak takımı ve pek lüzumlu ev eşyası,

4) Borçlu çiftçi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan arazi ve çift hayvanları ve taşıtları ve diğer teferruat ve tarım aletleri; çiftçi değilse sanat ve mesleği için gerekli olan alet ve edevatı ve kitapları; arabacı, kayıkçı, hamal gibi küçük taşıt sahiplerinin ancak geçimlerini sağlayan taşıt vasıtaları,

5) Borçlu veya ailesinin geçimleri için gerekli ise, borçlunun tercih edeceği bir süt veren mandası veya ineği veyahut üç keçi veya koyunu ve bunların üç aylık yem ve yataklıkları,

6) Borçlu ve ailesinin iki aylık yiyecek ve yakacakları ile;

a) Borçlu çiftçi ise ayrıca gelecek mahsul için gerekli olan tohumluğu,

b) Borçlu bağ, bahçe veya meyve ve sebze yetiştiricisi ise kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan bağ, bahçe ve bu işler için gerekli bulunan alat ve edevatı, malzemesi ve fide ve tohumluğu,

c) Geçimi hayvan yetiştirmeye münhasır olan borçlunun kendisinin ve ailesinin geçimleri için zaruri olan miktarda hayvan ile bu hayvanların üç aylık yem ve yataklıkları,

7) Memleketin ordu ve zabıta hizmetlerinde malül olanlara bağlanan emekli aylıkları ile bu kabil kimselerin dul ve yetimlerine bağlanan aylıklar ve ordunun hava ve denizaltı mensuplarına verilen uçuş ve dalış ikramiyeleri,

8) Bir yardım sandığı veya derneği tarafından hastalık, zaruret ve ölüm gibi hallerde bağlanan aylıklar,

9) Vücut ve sağlık üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde verilen veya verilmesi gereken paralar,

10) Askerlik malüllerine, şehit yetimlerine verilen harp malüllüğü zammı ile, 1485 sayılı Kanun gereğince verilen tekel beyiyeleri,

11) Borçlunun haline münasip evi,[1156] (ancak evin değeri fazla ise bedelinden

---

1156 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 02.03.1993 tarih ve E:1989/883, K:1993/783 sayılı kararında; *yükümlünün hacizli taşınmazından başka bir taşınmazının bulunmadığı, yükümlünün konut olarak kullandığı bu taşınmazın, haline münasip bir evden daha fazla değere sahip olduğu ve satılması halinde borçtan arta kalan para ile haline münasip bir yer alınabileceği hususunda herhangi bir tespit yapılmaksızın haciz işleminin uygulandığının anlaşıldığı, bu hususlar saptanmadan uygu-*

haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir[1157])

lanan haciz işleminde yasal isabet bulunmadığı belirtilmektedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 20.11.2009 tarih ve E:2008/375, K:2009/594 sayılı kararında; *borçlunun haline münasip evinin, ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alabilecek miktar borçluya bırakılmak üzere haczedilebileceği kurala bağlandığı, borçlunun kendisinin ve ailesinin ikametgâhı da olan konutunun hiçbir koşulda haczedilemeyeceği yolunda yapılmış bir düzenleme yoksa da konut olarak kullanılan taşınmazına haciz konulan borçlunun, mahcuzun değerinin; bulunduğu yer ve özellikleri ile borçlunun aile yapısı ve bu yapı içinde yaşantısına uygun olan bir konut edilmesine elverişli olan değerden daha fazla olmadığının iddia edilebileceği ve 11. bentte yapılan düzenlemeden, borçlunun haline münasip bir ev alınabilecek değerdeki taşınmazın haczinin caiz olmadığı anlaşıldığından, bu iddia ile açılan davanın incelenmesi sırasında mahcuzun daha fazla değerde olduğu kanıtlanamadığı takdirde haczin kaldırılmasına karar verilmesi gerektiği,* belirtilmektedir.

1157 Bu maddeye göre; haczedilemeyecek mallardan biri de borçlunun haline münasip evi olup, ödeme emri takip eden süreçte borçlunun haline münasip evi haczedilmeyecektir. Ancak ikamet amacıyla kullanılan evinin değeri, borçlu ve ailesinin haline uygun başka bir evin satın alma değerinden yüksek olması halinde münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilecektir. Dolayısıyla ödeme emrinin akabinde devam eden süreçte borçlunun haline münasip evi haczedilemez. Konuya ilişkin **özelge** ve yargı kararlarında da bu husus açıkça belirtilmektedir. Bu çerçevede konu incelendiğinde: a) Borçlunun bir tek evinin olması ve bu evde ikamet ediyor olması durumunun tek başına haczi engellemediği, b)Ancak sahip olunan söz konusu tek ev, borçlunun haline münasip evi ise bu durumda söz konusu evin haczinin mümkün olmadığı, c) Evin, "Haline münasip ev" niteliğinde olup olmadığının belirlenmesinde, borçlunun aile yapısı, aynı konutta ikamet etmek durumunda bulunduğu bireylerin sayısı, aile bireylerinin sosyal konum ve ihtiyaçları ve sair gibi unsurların dikkate alınması gerektiği, d) Şayet, borçlunun evinin değerinin, borçlunun ve birlikte yaşayan ailesinin yaşamına uygun başka bir evin satın alınabileceği değerden daha fazla olması söz konusu ise ancak bu durumda haczedilebileceği, e) Borçlu tarafından, evinin haline münasip olduğu dolayısıyla haczedilemeyeceği hususu ileri sürülerek, yeterli araştırma yapılmadan başlatılan haciz işlemlerinin yasal olmadığı gerekçesiyle itiraz edilebileceği ve hacze karşı, 30 gün içinde (ihtiyati hacze karşı 7 gün içinde) vergi mahkemeleri nezdinde dava açmasının mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Bu çerçevede konuya ilişkin özelge ve mahkeme kararlarına şunlar örnek olarak verilebilecektir:

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 20.11.2009 tarih ve E:2008/375, K:2009/594 sayılı kararında; *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un haczedilemeyecek malların gösterildiği 70. maddesinin 11. bendinde, borçlunun haline münasip evinin, ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alabilecek miktar borçluya bırakılmak üzere haczedilebileceği kurala bağlanmıştır. Kamu borçlusunun kendisinin ve ailesinin ikametgahı da olan konutunun hiçbir koşulda haczedilemeyeceği yolunda yapılmış bir düzenleme yoksa da konut olarak kullanılan taşınmazına haciz konulan borçlunun, mahcuzun değerinin; bulunduğu yer ve özellikleri ile borçlunun aile yapısı ve bu yapı içinde yaşantısına uygun olan bir konut edilmesine elverişli olan değerden daha fazla olmadığının iddia edilebileceği ve 11. bentte yapılan düzenlemeden, borçlunun haline münasip bir ev alınabilecek değerdeki taşınmazın haczinin caiz olmadığı anlaşıldığından, bu iddia ile açılan davanın incelenmesi sırasında mahcuzun daha fazla değerde olduğu kanıtlanamadığı takdirde haczin kaldırılmasına karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır,*

12) Harcırah Kanun'una göre yapılan ödemeler,

13) 2022 sayılı Kanun[1158] uyarınca bağlanan aylıklar.

1828.1. 6183 sayılı Kanun'un 71'inci maddesi uyarınca; aylıklar, ödenekler, her çeşit ücretler, intifa hakları ve hâsılatı, ilama bağlı olmayan nafakalar, emeklilik aylıkları, sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler kısmen haczolunabilir. Ancak haczolunacak miktar bunların üçte birinden

---

ifadesi; **Danıştay 3. Dairesi**'nin 10.02.2004 tarih ve E:2002/2790, K:2004/268 sayılı kararında; *borçlunun evinin haline münasip bir evden daha fazla değere sahip olduğunun alacaklı amme idaresince tespit edilmesi gerekirken idarece, bu yönde yapılmış bir tespit olmaksızın borçlunun evine haciz uygulanması yasaya uygun değil ise de; vergi mahkemesince yaptırılan keşif ve bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporda hacizli gayrimenkulün özellikleri ve değeri tespit edilmiş olup bu özellikler ile borçlunun aile yapısı, borçlu ile aynı konutta ikamet etmek durumunda bulunan birey sayısı, bunların sosyal konumları ve ihtiyaçları gibi ölçülerin birlikte değerlendirilmesi suretiyle haczedilen evin, borçlunun haline münasip olup olmadığı hususunda bir sonuca varılması mümkün olacağından bu yönde bir inceleme yapılmadan verilen kararda yasal uygunluk bulunmamaktadır* ifadesi; **Danıştay 3. Dairesi**'nin 27.01.2004 tarih ve E:2002/1144, K:2004/162 sayılı kararında; *hacizli gayrimenkulün değer tespiti için düzenlenen bilirkişi raporunda tespit edilen hususlar, 6183 sayılı Yasanın 70'inci maddesinin 11'inci bendi hükmü yönünden değerlendirildiğinde, hacizli gayrimenkulün satılıp satış tutarından haline münasip bir ev satın alınabilecek miktarının borçluya bırakılması kaydıyla davacının sahibi olduğu tek evinin de haczedilebileceği sonucuna varıldığından, davanın reddi yolundaki mahkeme kararı sonucu itibarıyla yerinde görülmüştür,* ifadesi; **Danıştay 4. Dairesi**'nin, 25.09.1989 tarih ve E:1987/1346, K:1989/3286 sayılı kararında; *davacının hacizli gayrimenkulünden başka gayrimenkulünün bulunmadığı dosya münderecatından anlaşılmaktadır. Davacının mesken olarak kendinin ve ailesinin kullandığı gayrimenkulün haline münasip bir yerden daha fazla değere sahip olduğu tespit olunmadan haczedilerek satışına karar verilmesinde, 6183 sayılı Kanunu 70. Maddesinin 11. Bendi karşısında isabet yoktur. Dava konusu işlemin iptali anlamına gelen, davanın kabulü yolundaki mahkeme kararı sonucu itibariyle yerinde ve kanuna uygundur,* ifadesi yer almaktadır.

Konuya ilişkin **Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**'nın, B.07.1.GİB.4.06.18.03/6183-062-1759/70 sayılı **özelge**sinde de: *Bilindiği üzere; 6183 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ edilmesine rağmen borcunu ödemeyen borçlunun, mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarının tahsil dairesince haczolunacağı hüküm altına alınmış ise de; Kanun'un 70'inci maddesinde haczedilemeyecek mallar sayılmış olup, maddenin 11 inci bendinde de 'Borçlunun haline münasip evi' ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere satılabilir" denilmektedir. Bu itibarla; borçlunun başkaca menkul ve gayrimenkul malının hak ve alacağının bulunup bulunmadığının tespit edilmesi, yapılan araştırma neticesinde ödevlinin dilekçesinde iddia ettiği gibi oturabileceği başkaca bir evinin bulunmaması ve mükellefin haczedilen evine satış komisyonunca tespit edilecek rayiç değer dikkate alınmak suretiyle satış bedelinden haline münasip bir evin satın alınamayacağı kanaatinin oluşması halinde, gayrimenkulün satışının yapılmaması ve konulan haczin de kaldırılması Kanun gereğidir*, açıklaması yapılmıştır.

1158 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun.

çok, dörtte birinden az olamaz. Asgari ücreti aşmayan aylık gelirlerin, onda birinden fazlası haczolunamaz.

1828.2. 6183 sayılı Kanun'un 72'nci maddesi uyarınca; yetişmemiş her nevi toprak ve ağaç mahsulleri, yetişmeleri zamanından geriye doğru iki ay içinde haczolunabilir. Bu suretle haczedilmiş olan mahsullerin borçlu tarafından başkasına devri, haczi yapan tahsil dairesine karşı hükümsüz olup takibatın devamına engel olmaz. Bu hüküm alacağı gayrimenkul rehni ile sağlanmış olan alacaklının, mütemmim cüz'ü olarak gayrimenkulün yetişmemiş mahsulleri üzerinde haiz olduğu hakkı kaldırmaz. Şu kadar ki, alacaklı rehnin paraya çevrilmesi için mahsullerin yetişmesinden önce takip isteğinde bulunmuş olmalıdır.

3.3.2.3. Malların Haczi ve Satışı

1829. Menkul malların haczi ile gayrimenkullerin haczi birbirinden farklılıklar taşımaktadır. 6183 sayılı Kanun'un 77 ila 87'nci maddeleri, menkul malların (alacak ve haklar dahil) haciz ve satışını; 88 ila 99'uncu maddeleri, gayrimenkul malların (gemiler dahil) haciz ve satışını düzenlemiş bulunmaktadır. Kanun'da, menkul malların satışı ile gayrimenkullerin satışı yönünden de ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

1830. Haczedilen her türlü mallar satılarak paraya çevrilir. Satıştan elde edilen bedelden, takip masrafları ve takip edilen vergi borcu düşüldükten sonra geriye kalan kısım, borçlunun ödeme zamanı gelmiş veya muaccel olan borçlarına mahsup edilir ve artanı, hacze iştirak etmiş başka kurum yoksa borçluya verilir, hacze iştirak etmiş başka kurum varsa, artan kısımdan evvela bu kurumların alacakları ayrıldıktan sonra, bakiyesi borçluya verilir. Satıştan elde edilecek bedelin amme alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla, takip giderlerini geçmeyeceği kesin olarak biliniyorsa hacizli malın satışı ertelenebilir.[1159]

3.3.2.3.1. Menkul Malların Haczi

1831. Menkul malların haczi ve satışı, 6183 sayılı Kanun'un 77'nci ve devamı maddelerinde düzenlemiştir. Menkul mallarda haciz, haciz tutanağı düzenlenmek suretiyle yapılır. Haczedilen mallar ve borçlu ile üçüncü kişilerin iddiaları tutanağa kaydedilir.

1832. Menkul malların, cins ve nevileri, vasıfları, alametleri, sayı ve miktarları ve borçlu ile haciz sırasında hazır bulunanların görüşleri de alınarak tespit edilip haczi yapan memur tarafından tahmin edilen değerleri haciz zaptında (haciz tutanağında) gösterilir. Resmi sicile kayıtlı olan menkul malların, örneğin motorlu taşıtların haczi, sicillerine işlenmek üzere sicilin tutulduğu

1159 6183 sayılı Kanun'un 74'üncü maddesi uyarınca.

daireye tebliğ edilmek suretiyle de yapılır.

1833. Menkul haczi yapılırken borçlu veya zilyet veya bunların; vekilleri, işçi, müstahdem veya aileleri efradından birisi kendilerini temsilen bulundurulur. Bunlar haciz yerinde bulunmaz veya o sırada bulundurulmaları sağlanamazsa gıyapta haciz yapılır. Gıyapta yapılan hacizlerde zabıta memuru veya muhtar veya ihtiyar kurulu üyelerinden biri veya borçlunun veya zilyedin komşularından iki kişi hazır bulundurulur. Haciz esnasında bulunanların bir iddiaları varsa tutanağa geçirilir. Tanzim edilen haciz zaptında, hacze esas olan haciz varakasının tarih ve numarası, haczin yapıldığı yer, gün ve saat, haczedilen malların neler olduğu, tahmin edilen değerleri, haciz sırasında bulunan kimseler, varsa üçüncü şahısların iddiaları ve diğer lüzumlu hususlar belirtilir, hazır bulunanlarca imzalanarak haciz işlemi tamamlanır. Haciz tutanağının bir örneği borçluya veya zilyede ya da bunların, vekil, işçi, müstahdemine veya aile bireylerinden birine verilir. Gıyapta yapılan hacizlerde zaptın (haciz tutanağının) bir örneği borçlu veya zilyede derhal tebliği olunur.

1834. Haciz sırasında istendiği takdirde, kilitli ve kapalı mahallerin açılması ve her türlü eşyanın gösterilmesi mecburidir. Gerekirse bu yerler zorla açtırılır, kilit ve her türlü tertipler kırılabilir. Haczedilen malların zorla alınmasında hal ve durumun gerektirdiği her türlü zora başvurulabilir. Borçlunun üzerinde haczi kabil kıymetli mallar bulunduğu ve kendisi bunları rızasıyla teslim etmediği veya üzerinde sağladığı takdirde şahsına karşı da zor kullanılır. [1160]

1835. Haczedilen mallara haczi yapan memur tarafından değer biçilir, borçlunun müracaatı üzerine veya tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde bilirkişiye, yeniden değer biçtirilir.[1161] Haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi menkul mallar kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak tahsil dairelerince muhafaza olunur. Sair menkul mallar uygun bir yerde muhafaza altına alınır veya güvenilir bir şahsa veyahut güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlunun veya zilyedin kendisinde bırakılır. Borçlular, zilyetler, güvenilir şahıslar kendilerine bırakılan malları, alacaklı amme idarelerince yapılacak ilk talep üzerine derhal ve kendilerine teslim edildiği zamandaki durumları ile geri vermek mecburiyetindedirler. Bu mecburiyeti yerine getirmeyenler, haklarında yapılacak ceza takibinden başka, bu malların kendilerine atfolunamayacak bir sebepten dolayı telef veya zayi olduğunu ispat edemedikleri takdirde, geri verilmeyen malların değerleri tutarınca borçlu sayılıp 6183 sayılı Kanun hükümleri gereğince takip olunurlar.

1160 6183 sayılı Kanun'un 80'inci maddesi uyarınca.

1161 6183 sayılı Kanun'un 81'inci maddesi uyarınca.

1836. Güneş battıktan doğuncaya kadar ve tatil günlerinde haciz yapılamaz. Tatil günlerinde veya geceleri çalışılan yerlerde yapılacak hâsılat haczi ile borçlunun mal kaçırdığının anlaşıldığı haller bu hükümden müstesnadır.

1837. Hamiline yazılı olmayan veya cirosu kabil senede dayanmayan alacaklar ile maaş, ücret, kira vesaire gibi her türlü hakların ve fiilen tutanak düzenlemek suretiyle haczi kabil olmayan üçüncü şahıslardaki menkul malların haczi, borçlu veya zilyet olan veyahut alacak ve hakları ödemesi gereken gerçek ve tüzel kişilere, kurumlara haciz bu hususun tebliği suretiyle yapılır. Tahsil dairesi tarafından tebliğ edilecek haciz bildirisi ile bundan böyle borcunu ancak tahsil dairesine ödeyebileceği ve amme borçlusuna yapılacak ödemenin geçerli olmayacağı veya elinde bulundurduğu menkul malı ancak tahsil dairesine teslim edebileceği ve malın amme borçlusuna verilmemesi gerektiği, aksi takdirde amme borçlusuna yapılan ödemeler ile malın bedelini tahsil dairesine ödemek zorunda kalacağı ve Kanun'un 79'uncu maddesinin 3, 4 ve 5'inci fıkra hükümleri, üçüncü şahsa bildirilir.

1838. Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirileri; amme borçlusunun hak ve alacaklarının bulunabileceği bankaların şubelerine doğrudan veya mahallindeki tahsil dairesi aracılığı ile tebliğ edileceği gibi Maliye Bakanlığınca belirlenecek tutarın üzerindeki alacaklar için doğrudan bankaların genel müdürlüklerine de tebliğ edilebilir.[1162] Haciz bildirisi bankanın genel müdürlüğüne de tebliğ edilmiş ise tüm şubelerini kapsayacak şekilde beyanda bulunma yükümlülüğü bankanın genel müdürlüğüne aittir.

1839. Bankalara yapılacak haciz tebliğlerinin sadece tebliğ tarihi itibarıyla amme borçlularının mevcut olan varlıklarını konu alması ve bu kişilerin ileride doğabilecek alacakları için haciz tebliğinde bulunulmaması icap etmektedir.[1163]

1840. Bu kapsamda posta yoluyla yapılacak tebligatlarda; haciz bildirilerinin her amme borçlusu için ayrı ayrı düzenlenmesi, haciz bildirisine konu amme alacağı aslı ve fer'ilerinin toplamının dikkate alınması, haciz bildirilerinin banka genel müdürlüklerine 7 günlük süre içinde cevap verilmesini engelleyecek şekilde topluca gönderilmemesi, gerekmektedir.[1164]

1841. Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirileri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine elektronik ortamda tebliğ

1162 30.01.2007 tarih ve 26419 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 440 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği ile Devlete ait amme alacakları için düzenlenecek haciz ve ihtiyati haciz bildirilerinin, takip konusu amme alacağının fer'ileri ile birlikte 50.000 TL ve üzerinde, il özel idareleri ve belediyelere ait amme alacakları için 10.000 TL ve üzerinde olması halinde bankaların genel müdürlüklerine tebliğ edilmesi, uygun görülmüştür.

1163 Tahsilât Genel Tebliği uyarınca

1164 440 Seri No.lu Tahsilât Genel Tebliği uyarınca.

edilebilir ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir[1165].

1842. Haciz bildirisi tebliğ edilen üçüncü şahıs; borcu olmadığı veya malın yedinde bulunmadığı veya haczin tebliğinden önce borcun ödendiği veya malın tüketildiği ya da kusuru olmaksızın telef olduğu veya alacak borçluya veya emrettiği yere verilmiş olduğu gibi bir iddiada ise durumu, haciz bildirisinin kendisine tebliğinden itibaren 7 gün içinde tahsil dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadır.[1166]

1842.1. Üçüncü şahsın süresinde itiraz etmemesi halinde, mal elinde ve borç zimmetinde sayılır ve hakkında 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır. Herhangi bir nedenle itiraz süresinin geçirilmesi halinde üçüncü şahıs, haciz bildirisinin tebliğinden itibaren bir yıl içinde genel mahkemelerde menfi tespit davası açmak ve haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla amme borçlusuna borçlu olmadığını veya malın elinde bulunmadığını ispat etmek zorundadır. Menfi tespit davası açılması halinde mahkemece Kanun'un 10'uncu maddesinde sayılan türden teminat karşılığında takip işlemlerinin durdurulmasına karar verilebilir. Teminat, alacaklı tahsil dairesine verilir ve haciz varakasına dayanılarak haczedilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, takip işlemlerinin durdurulması hakkında kararı veren mahkeme tarafından çözümlenir. Davasında haksız çıkan üçüncü şahıs aleyhine, haksız çıktığı tutarın % 10'u tutarında ayrıca inkâr tazminatına hükmedilir.

1842.2. Kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açıp itirazında kısmen veya tamamen haksız çıkan üçüncü şahıs hakkında, menfi tespit davasının lehine sonuçlanması veya asıl amme borçlusunun takip konusu amme alacağını tamamen ödemiş olması halinde, Kanun'un 58'inci maddesinin 5'inci fıkrası hükmü (% 10 zam) uygulanmaz.

1842.3. Üçüncü şahıs, haciz bildirisi üzerine 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine

---

1165 440 Seri No.lu Tahsilât Genel Tebliği'nde bu hususla ilgili şu açıklamalar yapılmıştır: *Bu hükme istinaden, ayrıca bir düzenleme yapılıncaya kadar, alacaklı amme idarelerinin Bakanlığımızın (Gelir İdaresi Başkanlığının) uygun görüşünü de almak suretiyle banka genel müdürlükleri ile yapacakları anlaşma çerçevesinde, elektronik imza ya da şifre kullanılmak suretiyle haciz bildirilerinin elektronik ortamda sadece bankalara tebliğ edilmesi ve elektronik ortamda cevaplarının alınması, elektronik ortamda tebliğ edilecek haciz bildirilerinde yukarıda belirlenen tutar ile sınırlı kalınmaması, birden fazla amme borçlusu için tebligat yapılması ve cevaplarının alınması uygun görülmüştür. Bu nedenle belediyelerin verginin etkin tahsilini sağlamaları açısından bu yöntemi kullanmaları gereklidir.*

1166 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 13.10.2005 tarih ve E:2005/7, K:2005/2891 sayılı kararı; *üçüncü şahıslar nezdindeki mal ve haklara konulan hacze karşı yasal süresinde adi postaya verilen dilekçe ile yapılan itirazın geçerli olduğu,* yönündedir.

itiraz ettiği takdirde, alacaklı amme idaresi bir yıl içinde, üçüncü şahsın yaptığı itirazın aksini genel mahkemelerde açacağı davada ispat ederek, üçüncü şahsın İcra ve İflas Kanunu'nun 338'inci maddesinin birinci fıkrasına göre cezalandırılmasını ve borçlu bulunduğu tutarın ödenmesine hükmedilmesini isteyebilir. Menkul malların aynen teslimi mümkün olmadığı takdirde değeri ödenir. Üçüncü şahısların genel hükümler gereğince asıl borçluya rücu hakları saklıdır.

3.3.2.3.2. Menkul Malların Satışı

1843. Menkul mallar, tahsil dairelerince, idarece haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren 3 ay içinde satışa çıkarılır. Bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle muhafazasına imkân olmayan veyahut beklediği takdirde mühim bir değer düşüklüğüne uğraması muhtemel bulunan malların paraya çevrilmesine derhal başlanabilir.[1167]

1843.1. Menkul malların satışı, tahsil dairelerinin satış mahallinde açık artırma ve peşin para ile yapılır. Tahsil dairesince uygun görülmesi halinde, artırma malın mahallinde de yapılabilir. Açık artırma ile satışa çıkarılan mal, artırma sonunda üç defa yüksek sesle duyurulduktan sonra en çok artırana ihale edilir. Bozulma, çürüme ve benzeri sebeplerle korunması mümkün olmayan ya da beklediği zaman önemli bir değer düşüklüğüne uğrayacağı anlaşılan mallar en uygun yerde pazarlıkla, borsası bulunan mallar ilgili borsada satılabilir. İlk artırmada satılamayan malların ikinci artırması bir başka il veya ilçede yapılabilir. Gerekli hallerde artırmanın yapılacağı yer, gün ve saat, satılacak malların nevi ve evsafı önceden ilan olunur. İlanın şekli, artırmanın tarzı, yeri ve günü alacaklı amme idaresinin ve borçlunun menfaatine en uygun gelen şekil göz önünde tutularak alacaklı amme idaresince tespit olunur. Satılan mal, bedeli alınmadan teslim edilmez. Tahsil dairesi mal bedelinin ihale gününü takip eden günden itibaren 3 gün içinde ödenmesi için mühlet verebilir. Bir kısım malların satışı ile amme alacağı karşılandığı takdirde geriye kalan malların satışından vazgeçilir ve bunlar üzerindeki haciz kaldırılır.[1168]

1843.2. Müşteri malı almaktan vazgeçer veya verilen mühlet içinde bedelin tamamını vermezse mal ikinci defa artırmaya çıkarılır ve en çok artırana ihale olunur. Mal birinci defa kendisine ihale olunan kimseden, iki ihale arasındaki fark ve diğer zararlar ve % 5 faiz, veya ikinci ihalede talip çıkmaması sebebiyle ihale yapılmadığı takdirde birinci ihale bedeli ve diğer zararlar ve % 5 faiz, ayrıca bir hüküm alınmasına hacet kalmaksızın kanun hükümlerine göre tahsil edilir ve o mal için idarece yapılan her nevi masraflar alınmak suretiyle mal kendisine terkolunur. Mal bedeli ihale yapılan şahıstan tahsil

---

1167 6183 sayılı Kanun'un 84'üncü maddesi uyarınca.

1168 6183 sayılı Kanun'un 85'inci maddesi uyarınca.

edilemediği müddetçe asıl borçlunun borçlu sıfatı devam eder.[1169]

1844. Haczedilen menkul mallara verilen bedel tesbit olunan değerin % 75'inden aşağı olursa veya hiç alıcı çıkmazsa, ilk artırma tarihinden başlayarak 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda bu mallar tekrar satışa çıkarılır. Bu ikinci artırmada verilen bedel ne olursa olsun satış yapılır. Menkul mallar yerinde veya başka yere götürüldüğü halde yine satılmaz veya taşıma giderlerinin çokluğu yüzünden başka yere götürülmesi uygun görülmezse 15 günlük sürenin bitmesinden itibaren 6 ay içinde pazarlıkla satılır. Bu suretle de satılamadığı takdirde haczedilen mallar borçluya geri verilebilir.[1170]

3.3.2.3.3. Gayrimenkul Malların Haczi

1845. Gayrimenkul (taşınmaz) malların haczi ve satışı, 6183 sayılı Kanun'un 88'inci ve devamı maddelerinde düzenlemiştir.

1846. Gayrimenkullerin haczi, sicillerine işlenmek üzere haciz keyfiyetinin tapuya veya gemi sicillerinin tutulduğu daireye tebliğ edilmesi suretiyle yapılır. Gayrimenkul hacizlerinde borçluya haciz konusunda bildirimde bulunulması gerekmektedir.[1171]

1847. Gayrimenkul haczi, bunların gelir ve menfaatlerine de şamildir. Ancak borçlunun başkaca bir geliri yoksa kendisinin ve ailesinin geçimleri için yeterli miktarda mahsulden veya satış bedelinden münasip miktarı borçluya bırakılır. Alacaklı tahsil dairesi, haczedilen gayrimenkulün idaresi ve işletilmesi, menfaat ve gelir toplanması için gereken tedbirleri alır. Gayrimenkul haczinde, gayrimenkul kendilerine rehnedilmiş olan alacaklılara tapu dairesince hacizden haber verilir.[1172]

3.3.2.3.4. Gayrimenkul Malların Satışı

1848. Haczedilen taşınmaz malların satışına ilişkin kurallar, 6183 sayılı Kanun'un 90 ila 99'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre haczedilen taşınmaz malların satışı, satış komisyonunca açık artırma yoluyla yapılır. Emlak vergileri bakımından *Satış Komisyonu*, il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında, belediye meclisi tarafından kendi üyeleri arasından seçilmiş bir üye ile belediyenin (yani alacaklı amme idaresinin) yetkili bir memurundan ve gayrimenkulün bulun-

---

1169 6183 sayılı Kanun'un 86'ncı maddesi uyarınca.

1170 6183 sayılı Kanun'un 87'nci maddesi uyarınca.

1171 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 05.11.2007 tarih ve E:2006/4719, K:2007/2948 sayılı kararı; *taşınmazına haciz konduğu kendisine duyurulduktan sonra, söz konusu taşınmazın açık artırma yoluyla satılacağını duyuran yazının tebliği üzerine haczin kaldırılması ve satış ilanının iptalini isteyen davacının; mahcuzun, haczi caiz olmayan mallardan olduğu iddiasının bu aşamada incelenemeyeceği*, yönündedir.

1172 6183 sayılı Kanun'un 88'inci maddesi uyarınca.

duğu yer tapu sicil muhafızı veya tevkil edeceği memurdan teşekkül eder.[1173]

1849. Kanun'un 91'inci maddesi gereğince, satışa çıkarılacak gayrimenkule öncelikle, bilirkişinin mütalaası alınmak suretiyle satış komisyonu tarafından rayiç değer tespit edilir.[1174] Satılacak taşınmaz için şartname düzenlenir. Bu şartnamenin neleri ihtiva etmesi gerektiği kanunun 92'nci maddesi ile belirlenmiştir. Buna göre, şartnamede;

1) Gayrimenkul malikinin adı, soyadı ve adresi,
2) Gayrimenkulün bulunduğu mahalle, sokak ve kapı numarası durumu ve hususi vasıfları,
3) Gayrimenkulün artırmaya esas olarak biçilen rayiç değeri,
4) % 7,5 oranında teminat tutarı,
5) Gayrimenkul üzerindeki henüz vadesi gelmemiş rehinler hakkında gerekli bilgilerle, satışın, gayrimenkul üzerindeki irtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyetleri, ipotekler, ipotekli borç senetleri, irat senetleriyle birlikte yapılacağı,
6) Gayrimenkulün rehni suretiyle sağlanmış muaccel borçlar varsa bunların müşteriye devredilmeyip satış bedelinden öncelikle ödeneceği
7) Ne gibi giderlerin alıcıya ait olacağı,

hususlarının yer alması gerekmektedir.

1850. Gayrimenkul satışının, alacaklı tahsil dairesi tarafından, artırma tarihinden en az 15 gün önce ilan edilmesi 93'üncü maddenin emredici hükmüdür. İlanda, satışın yapılacağı yer, gün, saat ve satılacak gayrimenkulün durumu ile vasıfları gösterilir. İlanın birer örneği, borçluya, vekil veya mümessiline ve gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara tebliğ olunur.

1851. 93'üncü maddede, ilanların yer, müddet ve şekillerine ait umumi esaslar Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bu yetki Tahsilât Genel Tebliği ile kullanılmıştır.[1175]

1173 6183 sayılı Kanun'un 90'ıncı maddesi uyarınca, gayrimenkuller.

1174 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 09.04.2002 tarih ve E:2001/2673, K:2002/1476 sayılı kararı; *gayrimenkulün açık artırma ile satışında rayiç bedel tespitinde bilirkişi incelemesi yapılması gerektiği,* yönündedir.

1175 Tebliğin bu konudaki hükümleri aşağıda yer almaktadır;

4. Gayrimenkul Satış İlanı

6183 sayılı Kanun'un 93 üncü maddesinde, gayrimenkul satış ilanlarının yer, süre ve şekillerine ait genel esasların Bakanlığımızca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Anılan madde ile Bakanlığımıza verilen yetkiye istinaden, gayrimenkul satışında ilanların aşağıda gösterilen esaslar çerçevesinde yapılması uygun görülmüştür.

1852. Taşınmaz satışında, artırmaya iştirak edeceklerden gayrimenkule biçilmiş

4.1. İlanda Yer Alacak Hususlar

Gayrimenkul satış ilanında:

1- Satışa çıkarılan gayrimenkulün bulunduğu mahalle, cadde, sokak, kapı ve daire numarası,

2- Satışa çıkarılan gayrimenkulün durumu, tapu kaydı, varsa kadastro çapı, evsafı ile hususi vasıfları, müştemilat ve eklentileri,

3- Gayrimenkulün artırılmasına esas olmak üzere satış komisyonunca biçilen rayiç değer,

4- Artırmaya iştirak için alınacak teminatın tutarı ve nelerin teminat olarak alınacağı,

5- Gayrimenkulün satışının yapılacağı yer, gün ve saat,

6- Gayrimenkul satış şartnamesinin nereden alınabileceği veya nerede görülebileceği,

7- Teminatın yatırıldığına ilişkin makbuzun nereye ve hangi tarihe kadar ibraz edileceği,

8- Gayrimenkul malın satışında verilen bedel, gayrimenkule biçilen rayiç değerin %75'ini bulmadığı ve şayet artırılan bedel amme alacağına rüçhanı olan alacakların tutarından fazlaya çıkmadığı ve yapılmış ve/veya yapılacak masrafları karşılamadığı takdirde, en çok artıranın taahhüdü baki kalmak şartıyla artırmanın 7 gün daha uzatılarak, 7 gün sonraki tarih de belirtilmek suretiyle, gayrimenkulün aynı mahalde ve aynı saatte tekrar artırmaya çıkarılacağı,

9- İş bu ilanın tapu kaydında adresi bulunmayan ilgililer ile tapu kaydında ad ve adresleri geçip de tebliğ edilemeyen ilgililere de tebliğ yerine kaim olduğu,

hususları yer alacaktır.

4.2. İlanın Şekli

Gayrimenkul satış ilanlarında aşağıdaki şekilde işlem yapılacaktır.

1- Gayrimenkul satışı, artırma tarihinden en az 15 gün önce başlamak şartıyla o yerde çıkan günlük bir gazete ile aralıklarla iki defa ilan edilecektir.

2- Günlük gazete çıkmayan yerlerde yapılacak gayrimenkul satışları, o yerde 15 gün içinde iki defadan az gazete çıkıyorsa çıkan gazetede ilan edilmekle birlikte, halkın görebileceği yerlere ve tahsil dairesi kapısına ilan örneği yapıştırılacak ve belediye yayın araçları ile duyurulacaktır.

3- Belde belediyelerinde ve köylerde bulunan gayrimenkullerin satışlarında, yukarıda açıklandığı şekilde ilan yapılmakla beraber keyfiyet gayrimenkulün bulunduğu belde belediyesi ve köy muhtarlığı aracılığı ile de halka duyurulacaktır.

4- Biçilen rayiç değeri 500 bin lirayı aşan gayrimenkul mal satışlarında, (1), (2) ve (3) numaralı bentlerde açıklanan esaslar çerçevesinde yapılan ilandan başka Ankara, İstanbul veya İzmir illerinden herhangi birinde çıkan bir gazete ile de aynı şartlar çerçevesinde ilan yapılacaktır.

5- Gazetelerden başka vasıtalarla yapılan ilanlarda ilanın yapıldığı ayrıca tanzim edilecek tutanakla belgelendirilecektir.

4.3. İlanın Tebliği

6183 sayılı Kanun'un 93 üncü maddesine göre hazırlanan gayrimenkul satış ilanının birer örneği; borçluya veya vekil ya da mümessiline ve gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara tebliğ edilecektir.

Bu hükme göre; borçluya veya vekil ya da mümessiline satış ilanının tebliği zorunlu olup, yapılacak tebliğlerde 213 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır. Gayrimenkul satış ilanı, gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanların tapu sicilindeki adreslerine tebliğ edilecektir. Tebli-

rayiç değerin % 7,5'i oranında teminat alınır. Gayrimenkul, artırma sonunda, üç defa bağırıldıktan sonra en çok artırana ihale olunur. Şu kadar ki, artırma bedeli gayrimenkul için biçilmiş olan değerin % 75'ini bulması lazımdır. Şayet amme alacağına öncelikli olan diğer alacaklar bu gayrimenkul ile temin edilmiş ise, artırma bedelinin, bu suretle öncelikli olan alacakların tutarından fazlaya çıkması ve yapılmış ve yapılacak masrafları da karşılaması şarttır.[1176] Gayrimenkulün rehni suretiyle sağlanmış muaccel borçlar alıcıya devredilmez, satış bedelinden ödenir. Haczedilen gayrimenkullerin ayrılması mümkün olup da bir kısmının bedeli amme alacağını karşılamaya yettiği takdirde, borçlu yazı ile istemedikçe artan kısım satılmaz. Gerekirse tapu dairesine satılacak kısım tefrik ettirilir. İhale kararının bir örneği borçluya veya vekil veya mümessiline ve gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara tebliğ olunur.[1177]

1853. Artırmada gayrimenkul için biçilmiş olan değerin % 75'i elde edilmemiş ise, en çok artıranın taahhüdü baki kalmak şartıyla, artırma 7 gün daha uzatılır. 7'nci gün aynı saatte gayrimenkul en çok artırana ihale edilir. Evvelce yapılan ilanda bu hususlar belirtilir. Şu kadar ki, öncelikli alacaklı bulunduğu takdirde ihale bedelinin öncelikli alacakla birlikte masrafları da aşması şarttır, aşmazsa satış yapılmaz.[1178]

1854. Kanun'un 96'ıncı maddesine göre; artırmalarda istekli çıkmadığı veya teklif edilen bedel öncelikli alacakla, masrafları aşmadığı takdirde amme idaresince teferruğ edilinceye kadar gayrimenkul üzerindeki haciz devam eder. Bu müddette tahsil dairesine her hangi bir istekli müracaat ettiği takdirde, bu müracaat alacaklı amme idaresince uygun görülmek şartıyla, satış için 7 günlük bir ilan yapılarak gayrimenkul 95'inci madde hükümleri dairesinde en çok artırana ihale olunur. Gayrimenkul teferruğ edilinceye kadar bir istekli çıkmadığı takdirde tahsil dairesi mahcuz malı uygun gördüğü zamanlarda satışa çıkarabilir. Bu takdirde satış ve ilan hakkındaki hükümler ve ihale için de 95'inci madde hükümleri tatbik olunur.

---

gat yapılamaması halinde, gayrimenkulün satış ilanı, tapu kaydında adresi bulunmayan ilgililer ile tapu kaydında ad ve adresleri geçip de tebliğ edilemeyen ilgililere de tebliğ yerine geçecektir. ...

1176 6183 sayılı Kanun'un 94'üncü maddesi ile; gayrimenkul artırmasında üç defa bağırma mecburiyeti getirilmiş, ilk artırmada teklif edilen en yüksek bedelin gayrimenkulün rayiç değerinin % 75'inden aşağı olmaması ve rüçhanlı alacaklar ile takip masraflarını aşması şartı aranılmıştır. İlk artırmada Kanun'un aradığı bedele ulaşılamaması halinde satış yapılmayacaktır (Tahsilat Genel Tebliği).

1177 6183 sayılı Kanun'un 94'üncü maddesi uyarınca.

1178 6183 sayılı Kanun'un 95'inci maddesi uyarınca.

1855. Gayrimenkul kendisine ihale olunan kimse derhal veya verilen mühlet[1179] içinde parayı vermezse ihale kararı feshedilir ve gayrimenkul, satış komisyonunca hemen 7 gün müddetle artırmaya çıkarılır. Bu artırmayı alakadarlara tebliğe hacet olmayıp yalnızca ilanla yapılır ve en çok artırana ihale edilir. Birinci defa kendisine ihale yapılan kimse iki ihale arasındaki farktan ve diğer zararlardan mesuldür. İhale farkı ve geçen günlerin faizi ayrıca hükme hacet kalınmaksızın teminattan mahsubu yapıldıktan sonra bakiyesi tahsil dairesince tahsil olunur. Faiz % 5'ten hesap olunur. Aradaki farkın amme alacağını aşan miktarın bundan mesul olan şahıstan tahsil edebilmek üzere malı satılan amme borçlusuna dairece bir vesika verilir.[1180]

1856. Kanun'un 98'inci maddesi uyarınca, ikinci artırma tarihinden başlayarak bir yıl içinde gayrimenkul en az bir kere daha satışa çıkarıldığı halde satılmasına imkân bulunmadığı takdirde gayrimenkul alacaklı amme idaresinin talebi üzerine ve satış komisyonu kararıyla amme idaresince teferruğ edilebilir. Teferruğ, Hazinenin tek taraflı olarak bir taşınmaz malı kendi mülkiyetine geçirmesidir (Toprak,2011:199).

1856.1. Teferruğ bedeli, gayrimenkulün biçilen rayiç değerinin % 50'sidir. Teferruğ muamelesinin ikmalini müteakip, takip ve teferruğ masrafları düşüldükten sonra artan bedel borca mahsup edilir. Teferruğ edilen gayrimenkul teferruğ kararı tarihinden itibaren bir yıl müddetle satışa çıkarılamaz. Borçlu satış komisyonunun teferruğ kararı tarihinden başlıyarak bir yıl içinde amme alacağını, gecikme zamları ile birlikte ödediği takdirde gayrimenkul kendisine geri verilir. Ferağ masrafı borçluya aittir. Teferruğ kararı verilmeden evvel biçilen rayiç bedelin %75'i veya fazlasiyle hariçten talip çıkarsa alacaklı amme idaresi teferruğdan vazgeçer.

1857. Satış komisyonu tarafından gayrimenkul kendisine ihale edilen alıcı o gayrimenkulün mülkiyetini iktisap etmiş olur. İhalenin feshi gayrimenkulün bulunduğu yerin icra mahkemesinden şikâyet yoluyla istenebilir. İhalenin ilgililere tebliği tarihi şikâyet için muayyen olan 7 günlük sürenin başlangıcıdır. Mahkemenin vereceği karar 10 gün içinde temyiz olunabilir. İhale edilen malın değeri 50.000 TL'yi aştığı takdirde temyizde duruşma istene-

---

1179 Kanunda verilecek süreye ilişkin açık bir belirleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, satış bedelinin ödenmesi için mühlet talep edildiği hallerde, verilebilecek mühlet satış komisyonlarınca takdir edilecektir (Tahsilat Genel Tebliği).

1180 6183 sayılı Kanun'un 97'nci maddesi uyarınca. Madde ile belirlenen malın ihale edildiği kişinin sorumluluğu çerçevesinde takip edilecek olan ve teminattan mahsubu yapıldıktan sonra kalan amme alacağının takibine ödeme emri tebliği suretiyle başlanacaktır. Ayrıca, bu alacağa ihale bedelinin ödenmesi gerektiği günden (bu tarih hariç) itibaren ödeme tarihine kadar (bu tarih dahil) geçen süre için basit faiz usulüyle yıllık %5 oranında faiz hesaplanması gerekmekte olup, ayrıca gecikme zammı tatbik edilmeyecektir (Tahsilat Genel Tebliği).

bilir. İhalenin feshi veya kaydın tashihi hakkında başkaca mahkemeye veya idari yargıya müracaat olunamaz. Tescil için tapu dairesine yapılacak tebligat şikâyet için muayyen müddetin geçmesinden ve eğer şikâyet edilmişse şikâyetin sonuçlanmasından sonra yapılır.[1181]

3.3.2.4. Aciz Hali

1858. 6183 sayılı Kanun'un 75'inci maddesine göre, yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır. Yapılan takip safhaları ve bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunur.[1182]

1859. 6183 sayılı Kanun'un 76'ncı maddesi uyarınca, aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz aranmadan tecil uygulanabilir. Alacaklı tahsil dairesi aciz halindeki borçlunun malî durumunu zamanaşımı süresi içinde devamlı olarak takip eder. Bu durumda, borçlunun bir malına rastlanılırsa haczedilecektir. Ancak zamanaşımı süresi boyunca herhangi bir malı olmayan mükellefin borcu sürenin sonunda terkin edilecektir.

3.3.3. İflas Yoluyla Takip ve Konkordato

1860. 6183 sayılı Kanun'un 100'üncü maddesine göre, amme alacaklarının tahsili için İcra ve İflas Kanunu hükümleri dairesinde amme borçlusunun iflası istenebilir. İflas dairesi, amme alacaklarının iflas masasına geçirilmesini temin için, hakkında iflas açılan kimseleri ve basit ve adi tasfiye şekillerinden hangisinin tatbik edileceğini bulunduğu yerdeki amme idarelerine zamanında bildirmeye mecburdur.

1861. Vergi borçlarının cebren tahsil yöntemlerinden biri de borçlunun iflasının istenmesidir. Vergi borcu dolayısıyla iflas talebinde bulunulabilmesi için

---

1181 6183 sayılı Kanun'un 99'uncu maddesu uyarınca. İhalenin ilgililere tebliğ tarihi, şikayet için belirlenmiş olan 7 günlük sürenin başlangıcı sayıldığından, ihale (satış) kararının borçluya ve diğer ilgililere tebliği gerekmektedir. İhale kararının bir örneği borçluya veya vekil ya da mümessiline ve gayrimenkulün tapu sicilinde hakkı kayıtlı bulunanlardan adresi belli olanlara tebliğ edilecektir. Borçluya veya vekil ya da mümessiline yapılacak tebliğlerde 213 sayılı Kanun hükümlerinin tatbik edileceği tabiidir. Diğer ilgililere, tapu kayıtlarındaki adresler esas alınarak tebliğ yapılması; tapu kaydında adreslerinin bulunmaması veya kayıtlı adreslerde ilgilinin bulunamaması halinde ise ayrıca bir tebliğ yapılmaması, gerekmektedir (Tahsilat Genel Tebliği).

1182 Borçlunun alacaklıları tarafından genel icrada yapılan takipler sonucunda icra dairelerince düzenlenmiş aciz vesikaları, 6183 sayılı Kanun'un 75'inci maddesine göre borçlunun aciz halini göstermediğinden, bu vesikaların alınması üzerine borçlunun aciz hali tespit edilmeyecek ve bu alacaklara gecikme zammı uygulaması da durdurulmayacaktır. Ancak, 75'inci maddenin 1 inci fıkrasına göre yapılacak araştırma sonucunda aciz hali bulunup bulunmadığı tespit edilecektir (Tahsilat Genel Tebliği).

öncelikle vergi borçlusunun iflasa tabi olması gerekir.[1183] Bunlar dışındaki vergi borçluları için, iflas yoluyla vergi alacağı tahsil edilemez. Ayrıca, iflas şartlarının ortaya çıkmış olması yani, diğer cebren tahsil yöntemleri olan vergi borçlusunun gösterdiği teminatın paraya çevrilmesi ve mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi yollarının her ikisinin de denenmiş olması fakat buna rağmen, vergi alacağının tahsil edilememiş olması gerekmektedir.

1861.1. Alacaklı vergi idaresinin, diğer gerekli şartların varlığı halinde, ödeme emri tebliğinden itibaren en geç bir yıl içinde borçlunun iflasını talep etme hakkı bulunmaktadır. Bu süre, hak düşürücü bir süredir.

1862. Konkordato, vergi borçlusunun tüm borçlarından kurtulmasını sağlayan bir tür tasfiyedir. Borçlunun, alacaklılarının en az 2/3'ü ile vardığı ve mahkemece de onaylanan bir anlaşma olup, bu anlaşma ile borçlarda bir indirim sağlanmakta ve ödemeleri daha uzun dönemlere yayılmaktadır. Konkordato ile ilgili 6183 sayılı Kanun'un 101'inci maddesinde yer alan "Amme idaresi tarafından iflas talebinde bulunulsa dahi tasdik edilen konkordato amme alacakları için mecburi değildir" hükmü gereğince, borçlu hakkında konkordato kararı verilmiş olması, vergi idaresinin alacakları bakımından hüküm ifade etmemektedir. Konkordato kararına rağmen, vergi idaresi, alacaklarını takip edebilmektedir.

4. Vergi Tahsilâtında Diğer Hususlar ve Alacağın Ortadan Kalkması

1863. Bu bölümün önceki kısımlarında vergi alacağının ödenmesi ve cebren tahsiline ilişkin konular incelendi. Bu iki durumundan birinin gerçekleşmesi durumundan idarenin alacağı sona ermekle birlikte, alacağı sona erdiren başkaca durumlar da vardır. Ayrıca verginin ödenmesi ve tahsili konusu ile ilgili olarak özellik taşıyan başkaca durumlar da söz konusudur. Bu nedenle bu hususlarla ilgili olarak açıklamalarda bulunmakta fayda vardır.

4.1. Tecil

1864. 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 48'inci maddesine göre, amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunun çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir. Bir başka ifadeyle tecil işlemleri yapılabilmesi için; a) Yükümlünün çok zor duruma düşme ihtimalinin olması, b) Yazılı talepte bulunması, c) Teminat gösterilmesi, d) Hüsnüniyetli

1183 Bir vergi borçlusu hakkında iflas yoluyla alacağın tahsil edilebilmesi için borçlunun, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tacir sayılması veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi bulunması ya da özel kanunlarında iflasa tabi olduklarının açıklanmış olması gerekmektedir.

olunması ve d) Belirlenen süreyi geçmeyen bir sürede olması, gerekir. Ayrıca, faiz alınmadan, borcun tecili mümkün olmadığı[1184] gibi, teminatın da asli ve fer'i kamu alacağını karşılayacak miktarda olması gerekir.

1865. Tecil yetkisi belediye başkanındadır. Belediye başkanı, tecil edilecek amme alacaklarını tür ve tutar olarak belirlemeye, amme borçlusunun faaliyetine devam edip etmediğini esas alarak tecil edilecek alacakları tespit etmeye, tecilde taksit zamanlarını ve diğer şartları tayin etmeye yetkilidir. Belediye başkanı bu yetkiyi, Mali Hizmetler Müdürü'ne de devredebilir.[1185]

1866. Amme borçlusunun alacaklı belediye itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı 50.000 TL'yi (bu tutar dahil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı 50.000 TL'yi aşan kısmın yarısıdır. Bakanlar Kurulu; bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir.

1867. Tecil amme alacağının her safhasında uygulanabilir. Yani borcun henüz vadesi bitmeden veya vadesi geçip icra takibi yapılmadan ya da haczedilmiş mallar satılmadan önce tecil işlemi yapılabilir. Ancak idare tarafından, tecil talebine karşılık, ilgilisine kabul veya reddi yönünde mutlaka bilgi verilmesi zorunludur. Tecil işlemi karara bağlanmadan cebrent ahsil işlemleri yapılamaz.[1186]

1868. Borcunun tecilini talep eden ancak, talepleri uygun görülmeyerek reddedilen borçlular söz konusu borçlarını reddin tebliği tarihinden itibaren idarece 30 güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödedikleri takdirde bu amme alacağı ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur.[1187]

1869. Haciz yapılmışsa mahcuz mal, değeri tutarınca teminat yerine geçer. Tecil edilen amme alacakları ile ilgili olarak daha önce tatbik edilen ve borcun tamamını karşılayacak değerde olan hacizler, yapılan ödemeler nispetinde

---

1184 6183 sayılı Kanun'un 76'ıncı maddesi gereğince: *Ancak aciz halindeki borçlu hakkında teminat ve faiz şartı aranmadan tecil işlemi yapılabilir.*

1185 **Danıştay 7. Dairesi**'nin E:1975/3002, K:1976/453 sayılı kararında: *Tecilde taksit zamanları ve diğer şartlar tecile yetkili olan belediye başkanınca belirlenecektir. Belediye başkanı isterse tecil işlemini yapmayabilir. Çünkü tecil mecburi değildir. Belediye başkanın takdirine bağlıdır,* açıklaması yer almaktadır.

1186 **Danıştay 4. Dairesi**nin 07.06.1989 tarih ve E:1988/3944, K:1989/2586 sayılı kararında; *tecil talebinin sonucu hakkında bir işlem tesis edilmeksizin kamu alacağının vadesinde ödenmediği gerekçesi ile ödeme emri düzenlenerek tahsilata geçilmesinde isabet olmadığına,* karar verilmiştir.

1187 **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 19.04.1996 tarih ve E:1994/537, K:1996/163 sayılı kararı; *tecil isteminin reddi halinde borcun, idarece 30 güne kadar belirlenecek bir vadede ödeneceği ve söz konusu kamu alacağı için artık özel kanununda belirlenen vadeden söz edilemeyeceği* yönündedir.

kaldırılır ve buna isabet eden teminat iade edilir. Ancak, mahcuz malların değeri tecil edilen borç tutarından az, zorunlu teminat tutarından fazla olması halinde, tatbik edilen hacizler, tecil şartlarına uygun olarak yapılan ödemeler neticesinde kalan tecilli borç tutarı mahcuz mal değerinin altına inmediği müddetçe kaldırılmaz. Tecilli borca karşılık alınan teminat ise, tecil şartlarına uygun olarak yapılan ödemeler neticesinde kalan tecilli borç tutarının zorunlu teminat tutarının altına inmesi durumunda, yapılan ödemeler nispetinde kaldırılır.

1870. Tecil şartlarına riayet edilmemesi, yani zamanında ödeme yapılmaması, değerini kaybeden teminatın veya mahcuz malların tamamlanmaması veya yerlerine başkalarının gösterilmemesi hallerinde amme alacağı muaccel olacak,[1188] teminat derhal 6183 sayılı Kanun'un 56'ıncı maddesine göre paraya çevrilecektir.[1189]

1871. 6183 sayılı Kanun'un bu düzenlemesinden ayrı olarak, çeşitli kanunlarla da tecil uygulanabilmektedir. Buna 6111 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme örnek olarak verilebilir.[1190] Bu kanun ile vadesi 31.12.2010 tarihinden önce (bu tarih dahil) olan amme alacaklarının, 02.06.2011 tarihine kadar yapılabilecek olan başvurular üzerine taksitlendirilmesi olanaklı kılınmıştır. Kesinleşmiş vergi alacaklarının anapara tutarlarında herhangi bir indirim yapılmaksızın, TEFE/ÜFE oranında güncelleme yapılarak vergiler yeniden hesaplanmıştır. Bu Kanun ile yapılandırılacak vergiler için tecil faizi değil de taksit sürelerine göre ayrı katsayı oranları uygulanmıştır. Bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda yapılandırma ve taksitlendirme iptal edilecektir.

1872. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde de kısıtlı taşınmazların vergilerinin 9/10'unun tecil edileceği yönünde özel bir düzenleme bulunmaktadır. Ancak, burada yer alan tecil hükmü ile 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 48'inci maddesinde yer alan tecil hükmünün birbirinden farklı olduğu hususuna dikkat edilmelidir. Zira, Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan

---

1188 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.07.2009 tarih ve E:2008/2926, K:2009/3161 sayılı kararı.

1189 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 13.09.2011 tarih ve E:2009/3890, K:2011/4707 sayılı kararı; *taksitlendirilen amme alacağını vadesinde ödemeyen davacının mal bildiriminde bildirdiği aracına uygulanan hacizde hukuka aykırılık bulunmadığı* yönündedir. Danıştay 3 Dairesi'nin 17.11.1988 tarih ve E:1988/209, K:1988/2691 sayılı kararı; *idarece önerilen tecil şartlarına uyulmaması halinde teminat karşılığı temin edilen amme alacağının teminatın paraya çevrilmesi yolunda cebren tahsilinde kanuna aykırılık bulunmadığı,* yönündedir.

1190 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 25.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tecil hükmü, bizzat taşınmaza yönelik, ödenecek vergi miktarını belirleyen ve sadece kısıtlı taşınmazlar için söz konusu olan özel bir düzenlemedir. Söz konusu bu tecil, taşınmazın kısıtlılık durumuna bağlı olarak uygulanması zorunlu olan ve sadece emlak vergisinin, kısıtlılığın devam ettiği sürece, 9/10 oranında ertelenmesidir. Oysa 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen tecil hükmü her vergi alacağına uygulanabilen genel bir hüküm niteliğini haiz; ödeme sürecinde olup henüz son ödeme tarihi geçmemiş olan vergi borçları için söz konusudur. Ayrıca, 6183 sayılı Kanun'da yer alan tecil, vergi borçlusunun doğrudan şahsına ilişkin olup vergi borcunun ödenmesi veya tahsili halinde borçluyu çok zor duruma düşürecek olması durumlarında idarece takdir edilen, tecil süresinde gecikme faizi uygulanan süreli bir uygulamadır. Vergi konusundan bağımsız, doğrudan vergi borçlusunun kişisel durumu çerçevesinde ödenecek vergi miktarının yansımaları bakımından yapılan bir değerlendirme ile en fazla 36 aylık bir süre için uygulanabilir.

1873. Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde yer alan tecil *Emlak Vergisinde Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık* bölümünde incelenmiştir.

4.2. Ölüm Halinde Takibin Geri Bırakılması

1874. 6183 sayılı Kanun'un 50'nci maddesinde: "Karısı yahut kocası, kan ve sıhriyet itibariyle usul veya furüundan birisi ölen borçlu hakkındaki takip ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılır. Borçlunun ölümü halinde terekenin borçlarından dolayı ölüm günü ile beraber üç gün için takip geri bırakılır. Üç günün bitiminden terekenin borçları için takibata devam olunur. Mirasçılar, mirası kabul veya ret etmemişlerse bu hususta Medeni Kanundaki muayyen müddetler geçinceye kadar takip geri bırakılır" hükmüne yer verilmiştir.

1875. Bu hüküm, borçlu hakkında cebren tahsil işlemlerine başlanılmış ancak maddede sayılan yakınlarından birinin vefat etmesi durumunda takip işlemlerinin ölüm günü dahil 3 gün süre ile durdurulmasını, 3'üncü günün bitiminden itibaren takip işlemlerine devam edilmesini gerektirmektedir. Eğer takip yapılırken borçlu ölmüşse, malvarlığı hakkında yapılacak işlemlerde de bu durum söz konusudur.

1876. Vefat eden kişinin borçlarından dolayı 3'üncü günün bitiminden itibaren takip işlemlerine devam edilebilmesi için mirasçılarının bilinmesi gerekmektedir. Bu durumda mirasçılar tarafından veraset ilamı sunulmuşsa takibe devam edilir. Ancak ilam sunulmadığı sürece mirası red süresi olan, vefattan itibaren 3 aylık süre beklendikten sonra takip işlemlerine devam edilebilir.[1191]

1191 Mirasçıların vergi borcundan sorumluluğuna ilişkin olarak, *Mirasçıların Emlak Vergisinden Sorumluluğu* başlığına bakılabilir.

4.3. Tahsil Zamanaşımı

1877. 6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddesine göre, amme alacağı, vadesinin rastladığı takvimi yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğramaktadır. Yani, alacaklı amme idaresinin (ilgili belediyenin), zorla tahsil yetkisi ortadan kalkmaktadır. Ancak, zamanaşımından sonra mükellef rızaen ödeme yapabilir.

1878. Kanun'un, 103'üncü maddesinde tahsil zamanaşımını kesen nedenler sayılmakta; 104'üncü maddesinde ise, zamanaşımının işlemeyeceği durumlar belirtilmektedir.

1879. Tahsil zamanaşımına, zamanaşımını durduran ve kesen durumlara ilişkin ayrıntılı açıklamalara, *Zamanaşımı* bölümünde yer verilmiştir.

4.4. Terkin

1880. Terkin, bazı koşulların varlığı halinde vergi alacağını bütün hukukî sonuçları ile birlikte kısmen veya tamamen ortadan kaldıran idari bir işlemdir.

1881. Terkin nedenlerinin neler olduğu, Vergi Usul Kanunu'nun "verginin terkini" başlıklı 115'inci maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un 105'inci ve 106'ncı maddelerinde belirtilmektedir.

4.4.1. Doğal Afet Nedeniyle Terkin

1882. 6183 sayılı Kanun'un "Tabii Afetler Sebebiyle Terkin" başlıklı 105'inci maddesinin 4'üncü fıkrası ile bu konuda, Vergi Usul Kanunu mevzuuna giren amme alacakları hakkında mezkûr Kanun'un 105'inci maddesinin uygulanacağı düzenlenmiştir.

1883. Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesi uyarınca, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden;

1) Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları,
2) Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları,

zararla uygun olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur.[1192] Zarar

---

1192 Bu şekilde yapılacak terkine örnek olarak, **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 27.04.2005 tarih ve 18742 tarihli **özelge**sine konu olan vergiler verilebilir. **Özelge**de şu açıklamalara yer verilmiştir: *30.12.2001 tarihli ve 24626 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4731 sayılı 17.08.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları ve Ver-*

derecesi yapılacak tahkikat ile tespit edilir.

1884. Ayrıca Emlak Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi uyarınca, deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların vukua geldiği tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz. Bu hükümde terkin ifadesi geçmemesine rağmen bu hüküm kapsamında olan binaların arsalarına ait vergiler tahakkuk edilmişse terkin edilmelidir.[1193]

4.4.2. Tahsil İmkânsızlığı Nedeniyle Terkin

1885. 6183 sayılı Kanun'un 106'ncı maddesi uyarınca, yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan, Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren amme alacaklarında 10 TL (10 TL dahil), diğer amme alacaklarında 20 TL (20 TL dahil) kadar amme alacakları, amme idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir. Bakanlar Kurulu, bu tutarları topluca veya ayrı ayrı on katına kadar artırmaya yetkilidir. Maliye Bakanı, terkin edilecek amme alacağının miktarını belirlemeye yetkilidir.

---

gi Cezalarının Terkini İle Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında, 17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerden zarar gören illerde, bu tarihlerden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak tahakkuk etmiş ve vadesi geldiği halde ödenmemiş veya bu tarihlerden önceki dönemlere ait olup deprem tarihi itibariyle vadesi geçmemiş olan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilerle bunlara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı, fon payı ve vergi cezaları ile 16.08.1997 tarihli ve 4306 sayılı Kanun'a göre alınan eğitime katkı payının bu maddede yer alan esaslara göre terkin olunacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 22.06.2002 tarihli ve 24793 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4761 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 8'inci maddesiyle 4731 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının sonuna eklenen hükümle, 1999 vergilendirme dönemine ilişkin emlak vergisi, çevre temizlik vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi hakkında da 4731 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu itibarla, Sakarya, Kocaeli, Yalova, Bolu ve Düzce illerinin merkez ve ilçelerinde 1999 ve daha önceki yıllara ait tahakkuk ettiği halde ödenmemiş bulunan emlak (bina, arsa ve arazi) vergileri ile bu vergilere ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının belediyelerce terkin edilmesi, terkin kapsamına giren emlak vergilerinden tahakkuk etmeyenler için ise tarhiyat yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, yukarıda sayılan yerlerdeki taşınmazlara ait 4731 sayılı Kanun'un yayımı tarihi olan 30.12.2001 tarihinden önce tahsil edilen 1999 ve önceki yıllara ait emlak vergileri ile bu vergilere ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının ise red ve iade edilmeyeceği tabiidir.

1193 Bu hususla ilgili olarak *Emlak Vergisinde Muafiyet, İstisna, İndirim ve Kısıtlılık* bölümünde yer alan açıklamalara bakılmalıdır.

1886. Maliye Bakanlığı'nca 2009/1 Seri No.lu Tahsilat İç Genelgesi ile her bir alacak türü ve dönemi itibariyle, alacak aslı, gecikme zammı, gecikme faizi, faiz ve varsa bağlı cezaları toplamı dahil olmak üzere; -213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacaklarında 10 Türk Lirasını (10 TL dahil), -diğer amme alacaklarında ise 20 Türk Lirasını (20 TL dahil), aşmayan amme alacaklarının, alacaklı tahsil dairelerince terkin edilmesi uygun görülmüştür.

1887. Emlak vergisi bakımından, yapılacak takip sonunda tahsili imkânsız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 10 TL'ye kadar olan alacak aslı, gecikme zammı, gecikme faizi, faiz ve varsa bağlı cezaları belediye başkanı tarafından terkin edilebilir.

4.4.3. Yargı Kararıyla Terkin

1888. Tahakkuk etmiş ya da tahsil edilmiş vergiler aleyhine açılan davalar sonucunda, mahkemece verginin terkinine karar verilmişse vergi terkin edilir. Mahkeme kararı iptale yönelik ve bu karar yeni bir işlem yapılmasını gerektiriyorsa bu durumda terkin yapılmaz. Örneğin ödeme emrinin iptaline karar verilmişse bu durumda karar gerekçesi doğrultusunda yeniden ödeme emri tebliği veya ödeme emri safhası öncesi işlemler tesisi gerekebilir. Bu konu ile ilgili olarak *Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü* bölümündeki açıklamalara bakılmalıdır.

4.4.4. Vergi Hatası Nedeniyle Terkin

1889. Verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamasındaki işlemlerle ilgili olarak vergi hataları yapılması söz konusu olabilir. Hatalı olarak tahakkuk eden vergiler re'sen veya müracaat üzerine terkin edilebileceği gibi tahsil edilmişse mükellefe iade edilir. Bu konu ile ilgili olarak *Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü* bölümündeki açıklamalara bakılmalıdır.

4.5. Tahakkuktan Vazgeçme

1890. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 15'inci maddesine göre; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 20 TL'yi[1194] aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir.

4.6. Haksız Tahsil Edilen Vergilerin Red ve İadesinde Faiz Konusu

1891. İdarece haksız tahsil edilip de mükellef tarafından yapılan düzeltme başvurusu veya yargılama neticesinde mükellefe iade edilmesi gereken vergilerde

---

1194 06.12.2011 tarih ve 28154 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 411 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2012 tarihinden geçerli olmak üzere tespit edilen miktardır.

mükellefe ödeme yaptığı tarihten iadenin yapılmış olduğu tarihe kadar faiz ödenip ödenmemesi gerektiği hususunun üzerinde durmakta fayda vardır.

1891.1. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında, "Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir" hükmü yer almakta iken bu fıkra, Anayasa Mahkemesi'nin 10.02.2011 tarih ve E: 2008/58, K: 2011/37 sayılı kararı[1195] ile iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından itibaren bir yıl sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir. Bu kararda yer alan yürürlük hükmü gereğince söz konusu madde, 14.05.2012 tarihine kadar yürürlük ifade etmekte ancak bu tarihten sonra yapılacak iadelerdeki faiz için yasal düzenleme yapılması gerekli olmuştur.

1891.2. Nitekim, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı gereğince 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un[1196] 14'üncü maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrası yeniden düzenlenmiş, maddeye 5 numaralı yeni bir fıkra eklenmiş; mevcut 5 numaralı fıkra ise 6 numaralı fıkra olarak devam ettirilmiştir.

1891.3. Bu durumda haksız tahsil edilen vergilerin red ve iadesinde faiz konusunun eski hükmün yürürlükte olduğu dönem ve 6322 sayılı Kanun ile yeniden yapılan düzenleme yönünden ayrı incelenmesi gereklidir. Nitekim 6322 sayılı Kanun'un 16'ıncı maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 16'ncı maddenin: "Bu Kanunun 112'nci maddesinin (4) numaralı fıkrası, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanır" şeklindeki hükmü de, böyle bir ayrımı gerekli kılmaktadır.

1891.4. Bu çerçevede, *fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz* konusunun, Anayasa Mahkemesinin iptal kararında, iptal edilen fıkranın yürürlük tarihi olarak belirlediği 14.05.2012 tarihine kadar olan süre ile, konuya ilişkin yeni düzenlemenin yapıldığı 6322 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 16.05.2012 tarihinden sonraki süre zarfında, nasıl uygulanacağına

---

1195 14.05.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1196 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yönelik izahatta bulunmak yerinde olacaktır.

4.6.1. 14.05.2012 Tarihine Kadar Fazla veya Yersiz Olarak Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz

1892. Anayasa Mahkemesi'nin mezkur iptal kararında yürürlük tarihi olarak belirlemiş bulunduğu söz konusu 14.05.2012 tarihine kadar Vergi Usul Kanunu'nun; "fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir" şeklindeki hükmü yürürlüktedir. Her ne kadar bu fıkra Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş olsa da yürürlükte olduğu dönemde fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler bakımından uygulanacaktır. Fazla ve yersiz vergilerin iadesinin düzeltme zamanaşımı süresinde olacağı göz önünde bulundurulursa bu hükmün 31.12.2017'ye kadar uygulamasının söz konusu olabileceğini söylemek de mümkün olacaktır.

1892.1. Bu hüküm uyarınca faize hükmedilebilmesi için mükellef tarafından idareye bir başvuruda bulunulmuş, ancak idarece düzeltme yapılmamış olması veya idarece re'sen düzeltme yapılması gerekmektedir.[1197] İdareye böyle başvuruda bulunulmamış veya idarece süresinde düzeltme yapılmamışsa[1198] bu durumda açılan davalarda yasal faize hükmedilebilmesi mümkün değildir.[1199]

1197 Danıştay 7. Dairesi'nin 04.11.2004 tarih ve E:2001/4527, K:2004/2769 sayılı kararı, faize hükmedilmesi için, ya idarece re'sen düzeltme yapılması, ya da mükellefler tarafından, vergi hatasının düzeltilmesi için idareye bir başvuruda bulunulmuş, ancak idarece düzeltme yapılmamış olması gerektiği yönündedir.

1198 Danıştay 7. Dairesi'nin 11.10.1999 tarih ve E:1997/5072, K:1999/3272 sayılı kararı, düzeltme fişinin düzenlenip tebliği, haksız tahsil edilen verginin davacıya iadesi yolundaki mahkeme kararının uygulanması için yeterli olamayacağından, kararı geç uygulayan idare aleyhine faize hükmedilmesi gerektiği yönündedir.

Danıştay 7. Dairesi'nin 24.02.2005 tarih ve E:2001/1208, K:2005/239 sayılı kararı, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilâtlarında, verginin tahsil edildiği tarih ile karar tarihi arasındaki süre için, Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında belirlenen gecikme faizi oranında, davacı lehine faize hükmedilmesi gerektiği yönündedir.

1199 Danıştay 7. Dairesi'nin 22.10.1996 tarih ve E:1995/6114, K:1996/3666 sayılı kararı, haksız alındığı anlaşılan verginin iade edilebileceği, ancak, vergi davalarında yasal faize hükmedilemeyeceği yönündedir.

1892.2. Nitekim gerek Vergi Usul Kanununda, gerekse diğer vergi kanunlarında, Danıştay veya vergi mahkemeleri tarafından vergilerin yükümlülere iadesine karar verilmesi durumunda yükümlü lehine kanuni faize de hükmedilmesini öngören herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununda yer alan geri alma (istirdat) davalarıyla, sair alacak davalarında kanuni faize de hükmolunmasını öngören hükümlerin, kamu hukuku alanında yer alan vergilere uygulanma olanağı yoktur. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle, idarece kanuni faiz ödeneceğine ilişkin hüküm ise, davadan sonraki safhaya ilişkindir. Bu itibarla, niteliği gereği bir alacak davası olmayıp, bir idari işlemin iptali istemine yönelik olan vergi davalarında, kanuni faizin uygulanma olanağı bulunmamaktadır.[1200]

1893. Konuyla ilgili olarak Danıştay kararlarında da çok farklı yaklaşımların sergilendiği görülmektedir:

1893.1. Danıştay 7. Dairesi'nin 21.02.2007 tarih ve E. 2005/5556, K. 2007/618 sayılı kararında, hukuka aykırılığı sebebiyle yargı yerince iptal olunan vergilendirme işlemine dayanılarak tahsil olunan verginin geri verilmesi sırasında, tahsil edildiği tarihten geri verileceği tarihe kadar faiz hesaplanmasının, bir yasa hükmü olmaksızın olanaklı bulunup bulunmadığı yönünden değerlendirme yapılmış ve şu açıklamaya yer verilmiştir; *"Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin üçüncü fıkrasında, Devletin, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergileri normal vade tarihinde tahsil edememiş olması sebebiyle uğradığı zararı karşılayan gecikme faizi altında ek ödeme öngörülmüştür. Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilâtlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. O halde; hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasa'da öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir".* Bu karara göre hukuka aykırı tahsil edilen vergiler için gecikme faizi oranında ve maddi tazminat niteliğinde olan faiz mükellef lehine de söz konusudur.

Danıştay 3. Dairesi'nin 03.02.2005 tarih ve E:2004/912, K:2005/295 sayılı kararı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının, mahkeme kararları üzerine idarelerce yapılacak vergi iadesi ve faiz uygulamalarıyla bir ilgisi bulunmadığından, mükelleflere yapılacak faiz ödemesinin, haksızlığı ve yersizliğinin ilgililerce belgelenmesi halinde idarece iade edilen vergilere uygulanabileceği yönündedir.

1200 Danıştay 9. Dairesi'nin 20.11.2002 tarih ve E. 2000/4236 K. 2002/4791 sayılı kararı.

1893.2. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 26.03.2004 tarih ve E. 2003/317 K. 2004/41 sayılı kararında ise konuyla ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir; *"Bir alacağa bağlı olarak faiz talep edilebilmesi için, sözleşme veya yasa hükmüne dayanılması gereklidir. Verginin haksız tahsil edildiğinden bahisle dava açılması ve davanın kabul edilmesi durumunda kanuni faiz talebinde bulunulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28 inci maddesinin son fıkrasına göre, mahkeme kararının geç infaz edilmesi halinde mümkündür. Buna karşılık, bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren yükümlüler lehine faiz işleyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmadığından, faiz yönünden bozma hükmüne uyulmadan verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir."* Bu karara göre ise hukuka aykırı tahsil edilen vergiler için, kanuni faize hükmedilebilmesi ancak mahkeme kararının 30 gün geçirilerek infaz edilmesi durumunda mümkündür. Yani Mahkeme kararının idareye tebliğinden itibaren 30 güne kadar iade yapılırsa faiz ödenmeyecek, bu süre geçirildikten sonra ise faiz ödenebilecektir.

1893.3. Danıştay 7. Dairesi'nin 26.03.2002 tarih ve E. 2000/134, K. 2002/1223 sayılı kararında ise konu ile ilgili yapılan açıklamalar şu şekildedir; *"...vergi mahkemesi kararının idareye tebliğinden itibaren 30 gün içinde, kararın gereğinin yerine getirilmemiş olması sebebiyle, 30'uncu günden itibaren hesaplanacak kanuni gecikme faizinin davacıya verilmesi gerektiğinden, mahkeme kararının bu hususa yönelik hüküm fıkrasında da isabet bulunmamaktadır. Davacı tarafından, verginin tahsil edildiği tarihten itibaren faize hükmedilmesi talep edilmekte ise de; gerek Vergi Usul Kanununda, gerekse diğer vergi* kanunlarında*, Danıştay veya Vergi Mahkemeleri tarafından vergilerin yükümlülere iadesine karar verilmesi durumunda, yükümlü lehine kanuni faize hükmedilmesini öngören herhangi bir düzenlemeye yer verilmediğinden, temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususlar, mahkeme kararının, faiz isteminin bu kısmının reddine yönelik hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir."*[1201]

1893.4. Bununla birlikte Danıştay 4. Dairesi'nin 6.10.2011 tarih ve E. 2011/5499, K. 2011/6892 sayılı kararında bu konuda yeni bir yaklaşım sergilenmiştir. Bu kararda, Anayasa Mahkemesi'nin 14.5.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve yayım tarihinden itibaren 1 yıl sonra yürürlüğe girecek olan 10.02.2011 tarih E:2008/58, K:2011/37 sayılı kararına ve Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye ekli 1 No'lu Ek Protokol'ün 1. maddesine atıf yapılarak; huku-

---

1201 Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 06.03.1997 tarih ve E:1995/283, K:1997/138 sayılı kararı, bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle geri verilmesi yanında faize de hükmedilemeyeceği yönündedir.

ka aykırı bulunarak tahakkukun iptal edilmesi durumunda, haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesi ve Mahkemece faiz yönünden yeniden verilecek kararda; 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri dikkate alınarak karar verilmesi gerektiğine karar verilmiştir.[1202]

4.6.2. 15.06.2012 Tarihinden Sonra Fazla veya Yersiz Olarak Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz

1894. 6322 sayılı Kanun'un[1203] 14'üncü maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrası, yeniden düzenlenmiş, maddeye (5) numaralı fıkra eklenmiş ve mevcut 5 numaralı fıkra 6 numaralı fıkra olarak devam ettirilmiştir. 6322 sayılı Kanun'un 16'ıncı maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 16'ncı maddenin: "Bu Kanun'un 112'nci maddesinin (4) numaralı fıkrası, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanır" şeklindeki hükmü nedeniyle 112'nci maddeye eklenen yeni 4'üncü fıkra 15.06.2012 tarihinden sonra fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanacaktır. 4'üncü ve 5'inci fıkrasının yeni hali şu şekildedir: ""Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilâtın mükellefen kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120'nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir. Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120'nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir."

1895. Kanunun fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faize ilişkin bu düzenlemesi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca 418 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[1204] yayımlanmıştır. Tebliğ'de bu hususta ayrıntılı

1202 Bu konuda daha önce de aynı yönde kararlar verilmiş olduğunu da belirtmekte fayda vardır. Nitekim Danıştay 11. Dairesi'nin 16.04.1996 tarih ve E:1996/2565, K:1996/1626 haksız yere tahsil edildiği yargı kararıyla anlaşılan verginin iadesinin gecikmesi nedeniyle 213 sayılı yasa uyarınca gecikme faizi değil, 3095 sayılı yasa uyarınca kanuni faiz ödemesi gerektiği yönündedir.

1203 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1204 08.09.2012 tarih ve 28405 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğ'de yer alan açıklamalar esas alınarak bu konu ile ilgili olarak şunlar söylenebilir:

1895.1. Vergi hata hataları sebebiyle mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde bu hüküm uyarınca faiz ödenmesi söz konusu olacaktır. Vergi hatasının ortaya çıkarılması düzeltme ve şikâyet yoluyla müracaat ile olabilecektir. Vergi davaları neticesindeki iadeler yönünden İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 28'inci maddesindeki düzenleme uygulanacaktır.

1895.2. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması hâlinde müracaat tarihinden, diğer hallerde tahsil tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar hesaplanacak faiz ile iade edilecektir. Yani her iki halde de mükellefe düzeltme fişi tebliğ edilecek ve bu tarihe kadar faiz hesaplanacaktır. Ancak faizin başlangıç tarihi fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanıp kaynaklanmamasına göre değişmektedir.

1895.3. Örneğin, mükellef daha evvel vermiş olduğu bildirim üzerine tahakkuk eden vergiyi ödemiş ve daha sonra bildirimde hata olduğu gerekçesiyle fazla vergi ödediğini belirterek, fazla ödediği verginin iadesini (mahsuben veya nakden) talep etmişse, düzeltme talebinin kabul edilmesi halinde, mükellefe iade edilecek vergi için müracaat tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar faiz hesaplanacaktır. Diğer taraftan, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iade edilebilmesi için varsa gerekli bilgi ve belgelerin tamamlanmasının ve vergi dairesine verilecek dilekçeye ilave edilmesinin icap ettiği tabiidir.

1895.4. Düzeltme fişinin 213 sayılı Kanun'un tebligata dair hükümlerine göre bilinen adresinde, ilanen veya mükellefin rızası dâhilinde dairede tebliğ edilmesi gerekmektedir. Yeni düzenleme ile mükellefe ödenecek faizin nispetine dair bir değişiklik yapılmadığından 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında ve tecil faizi için belirlenen usule göre faiz hesaplanmasına devam edilecektir.

4.7. Emlak Vergisinde Mahsup

1896. 6183 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesine göre; tahsil edilip de kanuni sebeplerle mükelleflere iade edilmesi gereken amme alacakları, hak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur. Genel bütçeden reddedilen paralar arasında belediyelere ait olan kısımları ret ve mahsup olunduğu senede bu idareler nam ve hesabına ayrılacak hisselerden Hazinece tevkif ve mahsup olunur.

1897. Bu durumda mükellefe ödenmesi gereken fazla tahsil edilmiş vergilerin mükellef tarafından müracaat edilerek henüz vadesi gelmemiş vergilerine mahsup edilmesi talebi uyarınca mahsup yapılabileceği gibi, mükellefe

herhangi bir sebeple iade edilecek fazla tahsil edilmiş olan kamu alacakları re'sen vadesi geçmiş borçlarına mahsup edilebilir. Bu durumda vadenin bitim tarihinden mahsup tarihine kadar geçen süre için ayrıca gecikme faizi de hesaplanır. Mahsup talebi, amme borcunun vadesinden sonra yapılmış olsa dahi, ilgilinin borcun vadesi tarihi itibarıyla doğmuş ve hukuken tasarruf edilebilir durumda bir alacağı bulunuyorsa, artık gecikme zammı aranamaz.[1205]

4.8. Vergi Affı

1898. Vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak aldığı karar sonucunda alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Diğer bir deyişle devlet vergi affıyla ceza verme hakkından ve bu affın gerçekleşmemesi halinde elde edeceği gelirden vazgeçmektir (Çetin, 2007: 173).

1899. Vergi affına yönelik çıkan kanunlarla bu kapsamda olan vergi alacakları ortadan kalkmaktadır. Emlak vergisi yönünden yapılmış olan bir vergi affı düzenlemesine, 4751 sayılı Kanun'un[1206] 4'üncü maddesi ile Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 21'inci madde örnek olarak gösterilebilir. Bu maddeye göre; 01.01.2002 tarihinden önceki dönemlerde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş bulunan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmak suretiyle mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı % 50 fazlasıyla 2002 yılı Mayıs ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 1998 yılından önceki vergilendirme dönemlerine ait emlak vergileri aranmaz, 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak yapılan tarhiyatlar hakkında vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi uygulanmaz. Bu maddede belirtilen süre içinde bildirim vermeyen ve ödemelerini tam yapmayan mükellefler bu madde hükmünden yararlanamazlar. Bu düzenleme ile 1998 yılından önceki vergi asılları ile 1998-2001 yıllarına ilişkin vergi cezaları ve gecikme faizleri, öngörülen şartların yerine getirilmesi şartıyla affedilmiştir.

1900. Bu konuya bir diğer örnek olarak 6111 sayılı Kanun örnek olarak gösterilebilir. Bu Kanun'la vadesi geçmiş vergilerin cezalarında ve gecikme cezalarında yapılan indirimler de af niteliğindedir. Aynı şekilde bu Kanun'un 5'inci maddesinin (c) fıkrasında, emlak vergisi yönünden yapılan bir özel düzenleme de bulunmaktadır. Buna göre; 2010 yılı ve önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak emlak vergisi bildiriminde bulunmayan veya bildirimde bulunduğu halde vergisi eksik tahakkuk eden mükelleflerce bil-

---

1205 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 04.04.2001 tarih ve E:1999/5040, K:2001/1184 sayılı kararı.

1206 09.04.2002 tarih ve 24721 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dirimde bulunulması ve tahakkuk eden vergi ve taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payının tamamı ile bunlara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammı yerine bu Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; bu Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla, bu alacaklara bağlı gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezalarının, tahsilinden vazgeçilir.

Onüçüncü Bölüm

Zamanaşımı

1. Zamanaşımı

1901. Zamanaşımı, bir davanın açılması veya bir hükmün yerine getirilmesi için kanunen belli olan zamanların geçmesi (Develioğlu,1970); alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirlenmiş süre içinde alacaklının alacağını istememesi ya da alacağını tahsil etmek için borçluyu dava etmemesi nedeniyle alacak hakkını isteme ve dava açma hakkının ortadan kalkması şeklinde tanımlanabilir (Ufuk,2001:56). Zamanaşımı kanunda belirtilen şartlar altında ve belli bir süre içinde alacaklının hareketsiz kalması sonucu alacağın ifasını isteme yetkisinin sona ermesidir (Arat,2004:194).

1902. Zamanaşımı kavramı, kanunların konuları ve özelliklerine bağlı olarak farklı şekillerde düzenlemiştir. Özel hukukta olduğu gibi vergi hukukunda da zamanaşımı, alacağı sona erdiren sebeplerden biridir.

1902.1. Özel hukuk alacaklarına ilişkin zamanaşımı Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Borçlar hukuku yönünden zamanaşımı borcun sona ermesi hallerinden biridir; ancak zamanaşımına uğramış borç ödenmişse bu ödeme geçerlidir ve geri istenemez.

1902.2. Vergi alacaklarına ilişkin zamanaşımı hükümleri özel olarak Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Vergi hukukunda zamanaşımı, sürenin geçmesi nedeniyle vergi alacağının ortadan kalkmasını ifade etmektedir.[1207] Vergi hukukunda zamanaşımı, devletin vergi alma yetkisini sınırlandırmakta ve vergi alacağını tahsil etmesini engellemektedir.

1207 Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesin uyarınca.

Vergi alacaklısı olan kamu idaresi kanunların belirlediği süreler içinde vergiyi tahakkuk ettirmediği ya da tahsil etmediği takdirde, artık bu işlemleri yapma olanağını ve yetkisini kaybeder.

1903. Vergi hukukunda zamanaşımı, def'i olarak değil re'sen dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla vergi kanunlarında yer alan zamanaşımı, Borçlar Kanunu'nda yer alan zamanaşımından ziyade, daha çok hak düşürücü süre ile benzeşmektedir (Yücel,2010:247).[1208] Bir başka ifadeyle, özel hukuk ihtilaflarında zamanaşımı hakim tarafından kendiliğinden göz önünde tutulamazken, Vergi Usul Kanunu'nda zamanaşımının, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği düzenlenmiştir.[1209] Bu hüküm uyarınca ödeme emirlerine karşı açılan davalarda zamanaşımı öne sürülmese bile mahkemece kendiliğinden dikkate alınacaktır (Öncel,2010:143).

1904. Zamanaşımı ancak gerçekleştiğinde kazanılmış hak doğurur. Vergiyi doğuran olaya ilişkin zamanaşımı henüz dolmadan, zamanaşımı süresi kanun değişikliği ile uzatılırsa, olaya yeni kanun hükmünde yer alan sürenin uygulanması gerekir.[1210]

1905. Zamanaşımına uğramış vergi, ancak mükellef tarafından rızaen ödenebilir. Zamanaşımına uğramış, yani zamanaşımı süresi dolmasından sonra, bir vergiyi İdare'nin talep etme yetkisi bulunmamaktadır (Öncel,2010:144). 6183 sayılı Kanun'un tahsilât zamanaşımını düzenleyen 102'nci maddesinin 2'nci fıkrasında zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemelerin kabul olunacağı yönündeki düzenleme de bunu ortaya koymaktadır.

1906. Zamanaşımı süresinin en son gününün tatil gününe rastlaması mümkündür. Vergi Usul Kanunu'nun 18'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca, sürelerin son gününün resmi tatile denk gelmesi halinde süre takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter. Bu kural uyarınca zamanaşımı süresinin en son gününün tatil gününe rastlaması halinde de zamanaşımının takip eden ilk iş gününün tatil saatine kadar uzaması gerekir. Ancak bu konuda Danıştay'ın görüşü aksi yöndedir. (Nas,2011:315). Danıştay'a göre, sürenin son gününün resmi tatile rastlaması halinde, takip eden ilk iş gününde biteceği hakkındaki Vergi Usul Kanunu'nun 18'inci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki kural, zamanaşımına uygulanmaz ve zamanaşımı süresi uzamaz.[1211]

1208 Vergi hukukunda hak düşürücü süre ile zamanaşımı arasında sonuç aynı olmakla birlikte, zamanaşımında hak değil, hakkı istemek hakkı düşmektedir.

1209 Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca.

1210 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 15.3.1969 tarih ve E:1966/5378, K:1969/1046 sayılı kararı

1211 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 31.05.1982 tarih ve E:1980/1292, K:1982/492 sayılı kararı.

1907. Bu bağlamda, vergi hukukundaki zamanaşımının nitelikleri, şu şekilde sıralanabilir (Arslan,2007:43):

1) Zamanaşımı idare açısından vergi alacağını kendiliğinden kaldırır. Mükellef açısından zamanaşımına uğramış borcu ödeme zorunluluğu kalkar. Zamanaşımı yükümlülerin bu konuda taleplerinin olup olamamasına bakılmaksızın hüküm ifade eder.
2) Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Kanunda belirtilen süreler kesindir. Taraflar zamanaşımı sürelerinde herhangi bir değişiklik yapamazlar.
3) Vergi hukukunda zamanaşımı süreleri alacağın doğduğu andan değil, takip eden takvim yılının başından başlar. Bu süre içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.
4) Vergi kanunlarında açık olarak gösterilmek suretiyle, zamanaşımı süreleri durabilir ve kesilebilir. Bu çerçevede, tarh zamanaşımı süresinde durma, ceza ve tahsil zamanaşımı sürelerinde ise hem durma hem de kesilme nedenleri hükme bağlanmıştır.[1212]

2. Zamanaşımının Durması ve Kesilmesi

1908. Vergi alacaklısı idare (emlak vergisinde belediye) tarafından, alacağın takibi için bazı işlemlerin yapılmış olması veya alacağın bazı nedenlerle takibinin imkân dışı olması hallerine bağlı olarak salt kanunlarda belirtilen sürelerin geçmiş olması alacağın zamanaşımına uğraması için yeterli görülmemiş (Öncel vd,2010:136), zamanaşımı müessesesinin alacak-borç ilişkisinde yükümlünün çıkarlarına hizmet ettiği göz önüne alınarak, alacaklının da çıkarını korumak üzere zamanaşımı süresinin işlemesini durduran ve kesen nedenler de kabul edilmiştir. Zamanaşımı kurumu mükellefin yararına sonuçlar doğurduğundan, vergi alacaklısının da yararının gözetilmesi ve böylece bir dengenin sağlanması amacıyla vergi hukukunda zamanaşımını durduran ve kesen hallere yer verilmiştir. (Yücel,2010:250).

1909. Zamanaşımının durması ile zamanaşımının kesilmesi birbirinden farklı iki hukuki durumu ifade etmektedirler. Her ikisi de netice itibariyle benzer hukuki sonucu doğurmakla birlikte, aralarında çok önemli bir fark bulunmaktadır.

1910. Verginin tahsil zamanaşımıyla ilgili olarak zamanaşımını durduran ve kesen hallere 6183 sayılı Kanun'da yer verilmiş olup tarh (tahakkuk) zamanaşımını durduran haller ise Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir.

1212 Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi 2'nci fıkrası ile 374'üncü maddesi son fıkrası ve 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü ve 104'üncü maddesi uyarınca.

2.1. Zamanaşımının Durması

1911. Zamanaşımının durması, zamanaşımına engel olan kanuni bir durumun ortaya çıkması ile söz konusu engelin ortadan kalkmasına kadar geçen sürelerin işlememesini ifade eder (Pehlivan,1991:67). Zamanaşımı süresinin, işlemeye başladıktan sonra durmasına veya hiç işlemeye başlamamasına zamanaşımının durması denir (Arat,2004:213). Alacaklının alacağını izleme olanağının kalmaması veya bunun çok zor olması halinde zamanaşımı süresi durur; zamanaşımı, sürenin işlemesine engel durumun kalkmasıyla kaldığı yerden işlemeğe başlar. Zamanaşımının durması fiili veya hukukî zorunluluklar gereği kabul edilmiştir. Ancak zamanaşımının durması alacaklı lehine tanınmış bir olanaktır. Buna rağmen alacaklı, borçluyu izleyebilir. Borçlu, zamanaşımının durduğunu öne sürerek bu takibi geciktiremez (Yücel,2010:251).

1912. Zamanaşımını durduran sebep sürdükçe zamanaşımı da durur; durdurma sebebinin ortadan kalktığı anda zamanaşımı işlemeye başlar ve zamanaşımı durduğu yerden devam eder. Zamanaşımının durması, zamanaşımının işlemesine engel olacak hükümlerdir ve kanunda gösterilen hallerle sınırlıdır. Zamanaşımının durması halinde, o güne kadar geçen zamanaşımı süresi silinmez, durdurma nedeni ile sürelerin işlemesi durur, ancak durdurma nedeni ortadan kalkınca duran sürenin üzerinde işlemeye devam eder. Yani, durduğu yerden işlemeyi sürdürür (Taşdemir,2001:19).

1913. Zamanaşımında olduğu gibi zamanaşımını durduran nedenlerin bulunması halinde de bu durum vergi yargısı organlarınca re'sen nazara alınmalıdır (Arslan,2007:137).

2.2. Zamanaşımının Kesilmesi

1914. Zamanaşımının kesilmesi, kanundaki sebeplerin gerçekleşmesiyle, işlemekte olan zamanaşımının işlemiş kısmının hiçbir etkisinin kalmamasıdır. Zamanaşımının durmasında önceki süre yok olmazken, zamanaşımı kesildiğinde önceden işleyen süre hükümsüz hale gelmektedir (Arat,2004:217). Zamanaşımının kesilmesi halinde, o ana kadar işlemiş olan zamanaşımı süresi ortadan kalkar. Yani süre yanar ve sıfırlanır. Ancak kesildiği gün yeniden işlemeye, baştan başlar (Taşdemir,2001:19).

1915. Zamanaşımının kesilmesi durumunda kesme nedeninin meydana geldiği ana kadar işlemiş olan süreler nazara alınmaz. Zamanaşımı süresi kesme nedeninin ortadan kakmasından sonra yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımını kesen nedenlerin bulunması halinde bu durum vergi yargısı organlarınca re'sen nazara alınmalıdır. Ancak kesme nedeninin meydana gelip gelmediği konusunda bir uyuşmazlığın ortaya çıkması halinde, zamanaşımının kesildiği, bundan yararlanacak olan vergi alacaklısı idare tarafından ispatlanmalıdır (Öncel vd,2010:136).

3. Vergi Hukukunda Zamanaşımı Çeşitleri

1916. Türk vergi hukukunda, zamanaşımı temelde, tarh ve tahsil zamanaşımı olarak ikiye ayrılmaktadır. *Tarh zamanaşımı (tahakkuk zamanaşımı)* Vergi Usul Kanunu'nda, *tahsil zamanaşımı* ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu iki zamanaşımı sürelerinin yanında Vergi Usul Kanunu'nda, ayrıca vergi hatalarında düzeltme zamanaşımı, vergi iadesinde zamanaşımı ve vergi cezalarında ceza kesme zamanaşımı söz konusudur. Bu tür zamanaşımı uygulamalarının genel olarak tarh zamanaşımı hükümlerine tabi oldukları söylenebilir.

1916.1. Ayrıca, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen ceza davası ile ilgili zamanaşımı süreleri de söz konusudur. Genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi ceza hukukunda da mali nitelikli suçlar ve cezalar için zamanaşımı sürelerine yer verilmiş, ancak vergi kanunlarında, ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalar için zamanaşımı sürelerine ayrıca yer verilmemiştir (Arslan,2007:164).[1213] Emlak vergisi bakımından, mali nitelikli kabahat, suç ve cezalar söz konusu olduğundan, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen mali nitelikteki kabahat, suç ve cezalarda tarh zamanaşımı süreleri söz konusu olacaktır.

3.1. Tarh (Tahakkuk) Zamanaşımı

1917. Tarh zamanaşımı; vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden itibaren kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmediği, yani tahakkuk ettirilmediği durumda meydana gelen zamanaşımıdır (Yücel,2010:248). Tarh zamanaşımı verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmesiyle ilgilidir (Nas,2011:309). Dolayısıyla tarh zamanaşımı, verginin tahsil aşamasından önceki safhası olan tahakkuk aşamasına yöneliktir. Bu nedenle tahakkuk zamanaşımı olarak da ifade edilmektedir.

1918. Tarh zamanaşımında, tahakkuku gerçekleştirilmeyen vergi, zamanaşımına uğramaktadır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi alacağı doğmuş; ancak vergi dairesi tarafından tarh ve mükellefe tebliğ işlemleri yapılmamış olması nedeniyle mükellef için hukuki sonuç ortaya çıkmamıştır. Çünkü kanun vergi dairesinin mükellefin ödemesi gereken vergi miktarını hesaplayarak usulüne uygun bir şekilde mükellefe tebliğini belli bir süre ile sınırlandırmıştır (Oktar,2005:107). Kısacası, tarh zamanaşımı süresinin dolmasıyla alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer.

1213 Vergi mevzuatında zamanaşımı ile ilgili suç ve cezalar için ceza hukuku anlamında bir düzenleme yapılmamış olup, bu konuda Türk Ceza Kanunu hükümlerine atıfta bulunulmuştur.

1919. Tarh zamanaşımı, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kanun'un 113'üncü maddesinde zamanaşımını, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkması olarak tanımlanmış ve vergi mükellefinin talebine gerek kalmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir.[1214]

1919.1. Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi uyarınca genel tarh zamanaşımı 5 yıldır. Bu maddeye göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.[1215] Tarh zamanaşımında başlangıç vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden takvim yılının birinci günüdür. Tarh zamanaşımı, vergi alacağının doğduğu yıldan sonraki yılın başından başlar ve beşinci yılda sona erer. Örneğin, emlak vergisini doğuran olayın meydana geldiği 2008 yılına ilişkin verginin tarh zamanaşımı süresi 01.01.2009 tarihinde başlar ve bu vergi 31.12.2013 tarihinin sona ermesi ile zamanaşımına uğrar.

1919.2. 114'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında, şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresinin, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Buna göre; istisna veya muafiyet nedeniyle tahakkuku yapılmayan vergilerde, istisna veya muafiyet şartlarının taşınmadığının tespit edilmesi durumunda tahakkuku yapılmayan vergiler için zamanaşımı tespit edilen aykırılığı takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır. Örneğin 2008 yılında muafiyet uygulanan bir taşınmazın muafiyet şartının 2008 yılından itibaren taşımadığının 2009 yılında tespit edilmesi durumunda zamanaşımı süresi muafiyet şartının ihlal edildiği 2008 yılını takip eden takvim yılı başından yani 01.01.2009 tarihinde başlar ve 31.12.2013 tarihine kadar tahakkuk yapılmazsa vergi zamanaşımına uğrar.

1920. Tarh zamanaşımında genel kural beş yıl olmakla birlikte; *emlak vergisi* bakımından bildirimi yapılmamış olan taşınmazlar için ayrıca, özel bir tarh zamanaşımı düzenlemesi bulunmaktadır. Bu durumda da zamanaşımı süresi beş yıl olmakla birlikte zamanaşımının başlangıç süresi farklıdır. Nitekim Emlak Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde, *bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımının, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlayacağı* düzenlenmiştir.[1216] Zamanaşımı süresinin başlaması, bu

---

1214 Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesi uyarınca.

1215 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 19.06.1992 tarih ve E:1991/296, K:1992/284 sayılı kararı; *zamanaşımının, tarhiyatın uygulandığı takvim yılına göre hesaplanacağı,* yönündedir.

1216 **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 28.01.1994 tarih ve E:1993/88, K:1994/89 sayılı kararında özetle, *beyanname (bildirim) verilmeyen taşınmaz için zamanaşımının durumun İdarece öğrenilmesini takip edeceği yıldan başlayacağı,* belirtilmiştir.

durumun idare tarafından öğrenilmesine bağlandığından, söz konusu durumlarda bildirimin yapılmadığının tespit tarihi önemlidir. Belediyece tespit tarihi, duruma göre belgelendirilerek ya da belgelendirilmeyerek alacağın zamanaşımına uğraması engellenebilecektir. Bir başka ifadeyle, emlak vergisinde, idarenin söz konusu olaydan haberdar olmaması durumunda zamanaşımı süresinin sonsuza kadar uzamış olacağı söylenebilmektedir (Yücel,2010:254). Örneğin 2010 yılında daha önce bildirimi yapılmamış olan bir taşınmazın tespit edilmesi halinde 2010 ve önceki yıllara ait vergilerin zamanaşımı süresi 2011 yılında başlar ve 31.12.2015 tarihine kadar tahakkuk yapılmazsa vergi zamanaşımına uğrar.[1217]

1921. Tarh zamanaşımına ilişkin talepler tahakkuk aşamasında ileri sürülebileceği gibi tahsil aşamasında da ileri sürülebilir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 03.04.1987 tarih ve E:1986/3, K:1987/1 sayılı kararında *bu hususla ilgili olarak; verginin tahakkuku sırasında zamanaşımı bulunmasına rağmen yükümlünün bu hususu ileri sürmemiş olmasının verginin tahsil edilebilir hale gelmiş olması gibi bir sonuç doğuramayacağı, böyle bir durum tahsil sırasında ortaya çıksa bile mahkemenin bu hususu re'sen veya yükümlünün itirazı üzerine göz önüne almak, incelemek zorunda olduğu, zamanaşımı süresi geçmiş olmakla vergi alacağının tamamen ortadan kalkmış durumda olduğu, ortadan kalkmış olan bir verginin tahsilinin de söz konusu olamayacağı* belirtilmektedir.

1922. Tarh zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olduğu gibi, tarh zamanaşımını durduran ve kesen haller de yine bu Kanun'daki düzenlemelerde belirlenmektedir. Ancak, tarh zamanaşımının kesilmesi hususunda, Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir özel bir düzenleme yer almamaktadır.

1923. Tarh zamanaşımı süresi vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile işlemeye başlar. Vergi borcu vergiyi doğuran olay ile doğduğuna göre, uygulanacak kanun hükümlerinin tespitinde, zamanaşımı hesabında ve ceza yaptırımlarının işlemeye başlamasında vergiyi doğuran olayın vukuu zamanı esas alınacaktır (Arslan,2007:108). Vergi alacağını sona erdiren zamanaşımının başlangıç tarihi de, vergiyi doğuran olaya bağlı bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde belirtildiği gibi, zamanaşımı süresinin

---

1217 **Gelir İdaresi Başkanlığı**'nın 04.07.2006 tarih ve 49622 sayılı **özelge**sinde, bu hususla ilgili olarak şu açıklamaya yer verilmiştir: *Vefat eden bir kişiden intikal eden taşınmazlara ait emlak vergisi bildirimini ölümden birkaç yıl sonra veren mirasçılar adına kesilecek cezalara ilişkin zamanaşımı süresi bu taşınmazların bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlaması gerekmektedir. Alınan bir taşınmaza ait emlak vergisi bildiriminin birkaç yıl sonra yılında verilmesi halinde geriye dönük vergilerin zamanaşımı süresinin, bu taşınmazın bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlaması gerekmektedir.*

başlangıcı vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını takip eden yıldan başlayarak beş yıldır. Bu süre içinde tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar (Arslan,2007:111).

3.1.1. Tarh Zamanaşımını Durduran Haller

1924. Tarh zamanaşımını durduran sebepler; Vergi Usul Kanunu'nun, 13 ve 15'inci maddesi ile 114'üncü maddesinde düzenlenmiş ve Danıştay kararları ile belirlenmiştir. Bu haller; vergi dairesinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurması, vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açmaları, mücbir sebepler ve mükellefe vergi veya ceza ihbarnamesi tebliğidir.

3.1.1.1. Matrah Takdiri İçin Vergi Dairesince Takdir Komisyonuna Başvurulması

1925. Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde[1218] vergi dairesince matrah takdiri için, takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı ve duran zamanaşımının mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini (gelmesini) takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği ve işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hüküm altına alınmıştır.[1219] Yani, takdir komisyonunda geçen süre zamanaşımı süresine eklenmekte, takdir komisyon kararının vergi dairesine tebliğ edilen günün ertesi gününden itibaren, duran zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye başlamaktadır.

1926. Takdir komisyonuna başvurunun tarh zamanaşımını kesmesi için yapılan başvurunun matrah takdiri için olması gerekir. Emsal bedeli tayini, kıymet takdiri gibi nedenlerle takdir komisyonunu başvuruda bulunulması, zamanaşımını durdurmamaktadır (Nas,2011:324).

1927. Emlak vergisi bakımından matrah takdiri nedeniyle zamanaşımının durması, vergi ziyaı olması durumunda söz konusu olabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 374'üncü maddesi uyarınca, 114'üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü, ceza zamanaşımı için de geçerli olduğundan, ceza matrahının takdiri söz

---

1218 **Anayasa Mahkemesi**'nin 15.10.2009 tarih ve E:2006/124, K:2009/146 sayılı Kararı ile iptal edilmesi üzerine, 23.7.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi ile yeniden düzenlenen, Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin 2'nci fıkrası şu şekildedir: *Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.*

1219 **Danıştay 4. Dairesi'nin** 25.04.2011 tarih ve E:2010/6214, K:2011/2757 sayılı kararı *takdir komisyonuna sevk nedeniyle duran zamanaşımının bir yıl sonra kaldığı yerden işlemeye devam edeceği,* yönündedir.

konusu olduğunda zamanaşımı durur. Emlak vergisinde matrahın takdiri asgari birim değerine göre belediyece takdir komisyonu oluşturulmadan tespit edildiğinden, belediye tarafından ikmalen tarhiyat ve ceza kesilmesi işlemlerine başlanılması durumunda tarh zamanaşımı durur. İdarece ihbarnamenin düzenlenmesi ile duran süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Uygulamada tespit ve ihbarname düzenleme arasında geçen sürenin çok kısa olması ve bazen hiç olmaması nedeniyle tarh zamanaşımının durması emlak vergisi bakımından çok da mümkün değildir.

3.1.1.2. Vergi Dairelerinin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açmaları

1928. Vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açmaları halinde zamanaşımının durduracağına ilişkin kanunlarda açık bir hüküm olmamakla birlikte, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından, bu durumda zamanaşımının durması gerektiği kabul edilmektedir.

1929. Bununla birlikte bu şekilde tarhiyatı yapılan vergiye karşı dava açılması durumunda açılan davanın zamanaşımını durdurup durdurmaması yönünde inceleme yapılabilir. Kanunda tarhiyat işlemine karşı dava açılması zamanaşımını durdurma sebebi olarak düzenlenmemiştir.[1220] Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 08.03.1979 tarih ve E: 1969/6– E:1970/13, K:1979/12 sayılı kararında; *...vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması ve bu komisyonca matrah takdirine karar verilmesi durumunda idari yargı yoluna başvurulması sonucunda, anlaşmazlığa ilişkin verilen kararın vergi dairesine tebliğini izleyen güne kadar zamanaşımının duracağına dair Daire kararının istikrar kazandığı ve bu nedenle içtihadın birleştirilmesine gerek görülmediği* belirtilmektedir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun bu kararı uyarınca ikmalen tarhiyatlara karşı dava açılması durumunda tarh zamanaşımı durur. Duran zamanaşımı, mahkeme kararının İdare'ye tebliği ile yeniden işlemeye başlar.

3.1.1.3. Mücbir Sebep Halinin Ortaya Çıkması

1930. Tarh zamanaşımını durduran bir diğer hal, mücbir sebeplerdir (Nas,2011: 325). Vergi Usul Kanunu'nun 15'inci maddesi uyarınca, aynı Kanun'un 13'üncü maddesinde yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.

1930.1. Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde mücbir sebepler tarif edilmiş-

---

1220 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 07.06.1988 tarih ve E:1987/2205, K:1988/1621 sayılı kararı *Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde hüküm bulunmadığından, idari yargı mercilerin de geçen sürenin tarh zamanaşımını durdurmayacağı,* yönündedir.

tir. Maddede belirtilen mücbir sebepler:

1) Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,
2) Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
3) Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler,[1221]
4) Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması,

gibi hallerdir.

1930.2. Emlak vergisi açısından, Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtilen mücbir sebeplerin gerçekleşmesi durumunda zamanaşımı durur. Ancak, Kanun'da sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması olarak sayılan durumun emlak vergisi bakımından uygulanma olanağı bulunmamaktadır.

1930.3. Bu durumlardan birinin veya mücbir sebep oluşturabilecek benzer bir durumun gerçekleşmesi halinde, durum ortadan kalkıncaya kadar süre işlemez, zamanaşımı bu süre kadar durur. Başka bir ifadeyle, mücbir sebebin meydana gelmesinden kalkmasına kadar geçen devrede zamanaşımı süresi işlemeyecek;[1222] mücbir sebep ortadan kalkınca, bu kalkmayı takip eden günden itibaren, kaldığı yerden işlemeye başlayacaktır (Arslan,2007:142).

3.1.2. Tarh Zamanaşımı Kesen Haller

1931. Vergi Usul Kanunu'nda, tarh zamanaşımının kesilmesi ile ilgili bir düzenleme yapılmamış yalnızca, tarh zamanaşımını durduran hallerden söz edilmiştir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 374'üncü maddesinde vergi cezaları

1221 Gaybubetin sözlük anlamı ortada bulunamama ve yokluk demektir. Mükelleflerin askere alınmaları, mecburi gaybubet sayılması nedeniyle mücbir sebep olarak kabul etmek gerekir. Her ne kadar askere alınmanın önceden bilinebileceği dolayısıyla müdebbir bir kişinin yokluğunda işlerini yürütmek üzere bir temsilci veya vekil ataması gerektiği ileri sürülse bile vergi idaresi askere giden bir kişinin uzlaşma görüşmelerine katılamaması durumunu mücbir sebep sayarak mükellefe yeni bir uzlaşma imkanı verilmesini kabul etmiştir. Ayrıca ulaştırma araçlarında meydana gelen bozulmalar ile sağlık tedbirleri nedeniyle bir bölgede karantina uygulamasını mükellefler açısından mücbir sebep olarak değerlendirmek gerekir. Karantina uygulaması durumunda bazı bölgelere giriş ve çıkışlar belli bir süre ile yasaklanmaktadır. Sağlık nedenleri ile karantina ilan edilen bir yörede yaşayan mükellefler vergi ödevlerini yerine getiremez bir duruma gelebilir. Bundan dolayı bu durum mecburi gaybubet (zorunlu bulunamama) hali sayılmalıdır. Mücbir sebeple zorunlu bulunamama hallerinde, yükümlünün kendine temsilci tayin etmesi halinde, mücbir sebep ortadan kalkar. Dolayısıyla temsilci tayin edildiği andan itibaren vergi ödevi ile ilgili süreler işlemeye başlar (Nas, Mücbir Sebepler, 2011: 106)

1222 Vergi Usul Kanunu'nun 15'icni maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca.

bakımından ceza ihbarnamesi tebliğinin zamanaşımını keseceği belirtilmektedir. Bu nedenle verginin tarhını kesen herhangi bir durum bulunmamakla birlikte vergi cezaları bakımından ihbarname tebliği tarh zamanaşımını kesmektedir.

1932. Uygulamada ve yargı kararlarında, vergi borcunun mükellefe tebliği ile zamanaşımının kesileceği kabul edilmektedir. Bu durumda, tarh zamanaşımı verginin mükellefe tebliği ile kesilecektir (Arslan,2007:143). Vergi, kanundaki matrah ve oranlar üzerinden tespit edilerek mükellefe tebliğ edildiğinde zamanaşımı kesilir. İdarece veya ikmalen tarhiyat yapılması[1223] veya mükellef veya muhataplar hakkında ceza kesilmesi durumunda ihbarname düzenlenip tebliğ edilmesi gereklidir.

1933. Bu tebliğ ile zamanaşımının durması için tebliğin de usulüne uygun olması gereklidir. Yargı organları tarafından tebliğin usulüne uygun olmaması veya tebliğ konusunun usule aykırılıklar taşıması nedeniyle iptal edilen işlemler hukuk düzeninde hiç doğmamış olduğundan zamanaşımını kesmez. Danıştay, temel hakların kullanılmasıyla ilgili olması dolayısıyla, tebliğ usulü ile ilgili en küçük şekil hatalarını, iptal nedeni saymaktadır. Danıştay'a göre zamanaşımının bitmesine çok az bir süre kalması, tebliğ usulünden sapmayı gerektirmez.[1224] Yani, beş yıllık normal zamanaşımı süresi içindeki tarh ve tebliğ ile zamanaşımının kesilmesi için, hem tebligatın hem de tebliğe esas olan işlemlerin usulüne uygun bir şekilde yapılmış olması gerekmektedir (Arslan,2007:143). Ancak, tebliğin muhatabı hileli hareketlerle tebliği engelleyerek zamanaşımına uğratmak çabasında ise, "yasaların kötü niyetli davranışları himaye etmeyeceği" gerekçesi ile Danıştay, hatalı sayılabilecek tebliği geçerli saymaktadır.[1225]

3.2. Tahsil Zamanaşımı

1934. Tahsil zamanaşımı, kamu alacakları yönünden 6183 Kanun'da düzenlenmiştir.[1226] Vergi alacağı, tahakkuk etmesine rağmen tahsil zamanaşımı süresinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Ancak tahsil zamanaşımına uğramamış olan vergiler için ödeme emri düzenlenerek cebren tahsil yolu-

---

1223 Bu hususta *Tarh ve Tahakkuk* bölümüne bakılmalıdır.

1224 **Danıştay 4. Dairesi**'nin, 02.12.1983 tarih ve E:1982/3517, K:1983/9321 sayılı kararı

1225 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 16.03.1998 tarih ve E:1997/287, K:1998/1018 sayılı kararı.

1226 6183 sayılı Kanun'un "Tahsil zamanaşımı" başlıklı 102'nci maddesinde: *Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zaman aşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur,* hükmü yer almaktadır.

na gidilebilir.[1227]

1935. Vergi tahsil zamanaşımının söz konusu olabilmesi için öncelikle, verginin tarh zamanaşımı süresi dolmazdan önce vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan vergi borcunun, tarh ve tebliğ edilmiş ve dolayısıyla tahakkuk ettirilmiş olması şarttır.[1228] Yani, tarh zamanaşımı süresi içinde vergi alacağının tahsil edilebilir aşamaya getirilmiş olması gerekir. Zira, bu işlemlerin yapılmaması halinde vergi alacağı tarh zamanaşımı süresi içinde kendiliğinden ortadan kalkacaktır.

1936. 6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddesine göre tahsil zamanaşımı, vadenin rastladığı takvimi yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıldır. Vergi alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacaktır. Verginin vadesi, o verginin ödeme süresinin son gününü ifade etmektedir.[1229] Örneğin 2006 yılı emlak vergisi için, 2007 yılında tahsil zamanaşımı süresi başlar ve 2011 yılının son günü alacak zamanaşımına uğrar.

1937. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur. Ancak, tahsil zamanaşımına uğramış vergi alacağı, idare tarafından mükelleften istenemez.

1938. Tahsil zamanaşımı, 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olduğu gibi, tahsil zamanaşımını durduran ve kesen haller de yine bu Kanun'da düzenlenmiş bulunmaktadır.

3.2.1. Tahsil Zamanaşımını Durduran Haller

1939. Tahsil zamanaşımını durduran nedenler 6183 sayılı Kanun'un 104'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede yazılı nedenlerin ortaya çıkması ile zamanaşımı işlemez. Bu nedenlerin ortadan kalktığı günü takip eden günden itibaren zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam eder.

1940. 6183 sayılı Kanun'un 104'üncü maddesi uyarınca tahsil zamanaşımı, vergi borçlusunun:

1) Yabancı memlekette bulunması,
2) Hileli iflas etmesi,
3) Terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılması imkânı bulunmaması,

hallerinde durur.

1227 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 29.12.1982 tarih ve E:1982/17, K:1982/5586 sayılı kararı; *kısıtlı taşınmazların kamulaştırılmasında tahsilât zamanaşımına uğramayan tecilli vergilerin muaccel hale geleceği ve ancak bunların tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenebileceği,* yönündedir.

1228 Vergi alacağı henüz tahakkuk etmemişse zaten tahsil aşaması ve tahsil zamanaşımından bahsedilemeyecektir.

1229 Vergi Usul Kanunu'nun 111'inci maddesinin 2'nci fıkrası ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 37'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca.

1941. Bu hallerin devamı müddetince tahsil zamanaşımı işlemez. Zamanaşımı, bu sebeplerin ortadan kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan zamanaşımı, kaldığı yerden devam eder.

3.2.1.1. Borçlunun Yabancı Memlekette Bulunması

1942. Tarh ve tahakkuk etmiş vergi borçlusunun, yurtdışında bulunması halinde verginin tahsiline imkân bulunmayabilir. Yükümlünün, ülke dışında bulunduğu süre içinde tahsil zamanaşımı işlemeyecektir. Bu durumda, tahsil zamanaşımı, vergi borçlusunun ülke sınırları dışında bulunduğu tarihten giriş yaptığı tarihe kadar duracaktır.

3.2.1.2. Borçlunun Hileli İflas Etmesi

1943. İflas durumunda, borçlunun haczi caiz bütün malları satılır ve satış bedelinden borçlunun bütün borçları ödenir. Hileli iflasta ise, borçlunun alacaklıları zarara sokmak amacıyla ve özellikle kanunda sayılan fiillerle[1230] mallarını bir başkasına devretmesi söz konusu olmaktadır. Vergi borcu kesinleşmiş bir yükümlü, hileli iflas yoluna başvurmakla, kasıtlı olarak devletin vergi gelirinden yoksun kalmasını hedeflemektedir. Bu nedenle hileli iflas sürecinde tahsil zamanaşımı işlemeyecektir (Arslan,2007:200).

3.2.1.3. Terekenin Tasfiyesi Dolayısıyla Borçlu Hakkında Kovuşturma Yapılmamasına İmkân Bulunmaması

1944. Vergi Usul Kanunu'nun 12'nci maddesine göre, mirasçılar ölenin vergi borçlarından dolayı miras hisseleri oranında sorumludurlar. Bu sorumluluğun ön şartı mirasın kabulü olup, mirasın kabulü ile sorumluluk mümkün olabilmektedir. Bundan dolayı, mirasın reddi nedeniyle tereke tasfiye edildiğinde kamu alacağı takip yolarından birisi ile takip edilemiyorsa tahsil zamanaşımı işlemeyecektir (Arslan,2007:201). Terekenin tasfiyesi nedeniyle tahsil zamanaşımının durması için, alacaklı vergi dairesinin alacağını takip etmesinin imkânsız hale gelmiş olması gerekmektedir.

3.2.2. Tahsil Zamanaşımını Kesen Haller

1945. Tahsil zamanaşımını kesen sebepler 6183 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesinde sayılmıştır. Bu maddeye göre tahsil zamanaşımını kesen haller şunlardır:

1) Ödeme,

2) Haciz uygulanması,

1230 19.06.1932 tarih ve 2128 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 311'inci maddesi uyarınca.

3) Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilât,

4) Ödeme emri tebliği,

5) Mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,

6) Yukarıdaki işlemlerden her hangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,

7) İhtilaflı amme alacaklarında yargı mercilerince bozma kararı verilmesi,

8) Amme alacağının teminata bağlanması,

9) Yargı mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,

10) İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi,

11) Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.

1945.1. Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir yargı kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın yargı mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.

1946. Tahsil zamanaşımını kesen sebepler, 6183 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesi ile tahdidi olarak sayılmış olup, zamanaşımı ancak bu sebeplerden birinin varlığı halinde kesilecektir.

3.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Zamanaşımı

1947. Vergi hatası, haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması sonucunu doğuran yanlış bir işlemdir (Kumrulu,1992:43). Vergi hataları mükellefler veya vergi dairesi tarafından vergilemeye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmeye yönelik olarak yapılabilir.[1231] Düzeltme ise, vergi kanunlarının uygulanması esnasında yapılan hataların, yargı yoluna başvurmaksızın hatayı yapan vergi dairesi tarafından ortadan kaldırılmasına dönük bir idari

1231 Bu hatalar, mükellefin vergi dairesine başvurmasıyla ortaya çıkabileceği gibi vergi dairesince de ortaya çıkarılabilir. Vergi dairesinde ilgili memurların yaptığı işlemler sırasında ortaya çıkabileceği gibi üst memurların yaptığı incelemeler ve işlemler sırasında da ortaya çıkabilir. Ayrıca hatalar mükelleflerin hesaplarına ilişkin yapılan teftiş ve incelemeler sırasında da çıkabilir.

işlem olarak tanımlanabilir (Erginay,1998:125).[1232]

1948. Vergi hatalarını düzeltmede zamanaşımı süresi, Vergi Usul Kanunu'nun 126'ıncı maddesinde düzenlenmiştir.[1233] Buna göre, bir vergi işleminde hata yapıldığı yönündeki başvurunun, düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gereklidir. Zira vergi hataları, tarh (tahakkuk) zamanaşımı süresi içinde düzeltilebilmektedir. Tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra ortaya çıkarılan vergi hataları düzeltilememektedir.[1234] Tarh zamanaşımı süresi kural olarak vergi hatalarını düzeltme zamanaşımında da geçerlidir (Nas,2011:321). Diğer bir ifadeyle düzeltme zamanaşımı süreleri, tarh zamanaşımı süresine tabidir. Tarh zamanaşımı süresi ise beş yıldır[1235] ve vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

1949. Vergi hatalarında düzeltme süresi de 5 yıldır. Düzeltme zamanaşımı, vergi alacağının doğduğu yıldan sonraki yılın başından başlar ve beşinci yılda sona erer. Başka bir ifadeyle Vergi Usul Kanunu'nun 126'ncı maddesinde vergi hatalarının beş yıllık zamanaşımı süresinin dolduktan sonra düzeltilemeyeceği hükme bağlanmış bulunmaktadır. Örneğin 2008 yılına ilişkin verginin düzeltme zamanaşımı süresi 01.01.2009 tarihinde başlar ve 31.12.2013 tarihinin sona ermesi ile düzeltme zamanaşımı sona erer ve bu vergi ile ilgili olarak düzeltme ve şikâyet yoluna gidilemez.[1236]

1950. Vergi hatalarını düzeltme bakımından getirilen zamanaşımı da, niteliği itibariyle hak düşürücüdür. Vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını iz-

---

1232 Vergi hataları ve vergi hatalarında düzeltme konusu ile ilgili düzenlemeler, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ila 126'ncı maddeleri arasında yer almaktadır. Konu ayrıntılı olarak *Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü* bölümünde *Emlak Vergisinde Vergi Hataları ve Hataların Düzeltilmesi* başlığı altında incelenmektedir.

1233 Kanun'un 116'ıncı maddesinde vergi hatası, "vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır" şeklinde tarif edilmiştir.

1234 Örneğin, 44 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde: *İndirimli vergi oranından yararlanma şartlarını taşımadığı halde, gerçek dışı taahhütte bulunmak suretiyle indirimli vergi oranından yararlanan mükellefler ile durumunda meydana gelen değişikliği bildirmeyen mükelleflerden alınması gereken vergi, cezalı olarak ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır,* şeklinde yer alan işlem düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılmalıdır.

1235 Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi uyarınca.

1236 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 06.04.1977 tarih ve E:1976/1861, K:1977/931 sayılı kararına göre; *hakkında vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş, süresinde gerçek yükümlüsü tarafından beyan edilerek ödenmiş olan verginin, bir başka kişiden istenmesi ve bu kişi tarafından ödenmesi üzerine, bu hatanın düzeltilmesi için başvuran kişinin düzeltme talebinin zamanaşımı nedeniyle reddi kanunun amacıyla ve hak ve adalet ilkeleriyle bağdaşmaz.*

leyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğrar ve düzeltilemez. Beş yıllık zamanaşımı süresinin yanında özel bir düzenleme de vardır. Vergi hatalarını düzeltmede zamanaşımı süresi beş yıl olarak öngörülmüş olmakla birlikte, 126'ıncı maddenin devamında, düzeltme zamanaşımı süresinin:

1) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ olunan vergilerde, hatanın yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan az olamayacağı,
2) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde, mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacağı,
3) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haciz işleminin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacağı,

hüküm altına alınmıştır.

1951. Bu üç durumun gerçekleştiği durumlarda zamanaşımı süresi altı yıla kadar uzayabilmektedir (Nas,2011:322). Bu durumda zamanaşımı fiilen bir yıl uzatılmış, yani altı yıla çıkmış olmaktadır (Kızılot ve Kızılot,2008:122,123).

1952. Vergi Usul Kanunu'nun 126'ncı maddesinde yer alan bu hükümde, düzeltme zamanaşımında özel durumlar tarif edilmiş bulunmaktadır. Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde, hata yapılmış olması halinde, hatanın düzeltilmesi için gerekli zaman diliminin oluşabilmesi için, hatanın yapıldığı tarihten itibaren bir yıl süre ile zamanaşımının uzaması öngörülmüştür. Zira vergi hatasının düzeltilmesine ilişkin süreç, netice itibariyle belli bir süre sürebilmektedir. İlan yolu ile tebliğ edilip tahakkuk ettirilen vergilerde mükellefin, bu verginin varlığından tebliğ edilmesiyle haberi olmakta olup, bu durumda tebliğ tarihinde zamanaşımı süresi dolması durumunda mükellefin mağduriyeti oluşabilecek, işlemde hata olduğu iddiası ile başvuruda bulunamayacaktır. İşte bu mağduriyetin önlenmesi amacıyla zamanaşımı süresinin bir yıl daha uzaması öngörülmüştür. Ayrıca, ihbarname ve ödeme emri ilan yolu ile tebliğ edilmişse, düzeltme zamanaşımının, 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacağı öngörülerek oluşabilecek mağduriyetlerin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

1953. Vergi hatalarını düzeltmede zamanaşımı olduğu gibi aynı şekilde vergi cezalarında da düzeltme zamanaşımı da söz konusudur. Vergi cezalarında düzelteme zamanaşımı süreleri, ceza kesme zamanaşımı sürelerine tabidir. Vergi cezalarında düzeltme zamanaşımı, vergi cezalarında tarh zamanaşımını düzenleyen 374'üncü maddeye göre belirlenmektedir. Dolayısıyla, vergi cezalarındaki hataların mutlaka iki ve beş yıllık zaman aşımı süreleri içinde düzeltilmesinin talep edilmesi gerekir. Aksi halde tarh zamanaşımı

süresi dolduktan sonra meydana çıkan vergi hataları düzeltilemez (Öncel vd,2010:183).[1237] Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu'nun 374'üncü maddesi gereğince:

1) Vergi ziyaı cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden, 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 yıl,
2) Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 2 yıl;

geçtikten sonra vergi cezası kesilmez. Bu nedenle bu 5 ve 2 yıllık ceza zamanaşımı geçtikten sonra cezalara ilişkin vergi hatası iddiasında bulunularak düzeltme ve şikâyet yoluna gidilemez.[1238]

3.4. Vergi İadesinde (Geri Ödemede) Zamanaşımı

1954. Vergi iadesi, en genel ifadesi ile, tahsil edilmiş vergisinin tamamının ya da bir kısmının mükellefe geri ödenmesidir.[1239] Eksik tahakkuk veya tahsil edilen vergilerde zamanaşımı söz konusu olduğu gibi fazladan tahsil edilen verginin iadesinde de zamanaşımı söz konusu olabilmektedir.

1955. Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesi uyarınca, mükellef aleyhine vergi hatası yapılması durumunda, bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Fazla vergi, aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, iade edilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir.

1956. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı düşer. Vergi dairesinin indirim fazlalı-

---

1237 Bu kural, hem vergi idaresi tarafından re'sen yapılan düzeltmede, hem de mükellefin başvurusu üzerine yapılan düzeltmede geçerlidir.

1238 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 12.03.1997 tarih ve E:1995/7184, K:1997/1046 sayılı kararı; *düzeltme ve şikâyet başvurusunun vergi alacağının doğduğu yıldan başlamak üzere 5 yıllık süre içinde yapılabileceği,* yönündedir.

Danıştay 9. Dairesi'nin 07.01.1982 tarih ve E:1980/1396, K:1982/55 sayılı kararı; *5 yıllık zamanaşımı süresi geçtikten sonra yapılan başvurunun düzeltme zamanaşımı süresi geçirildiğinden bahisle reddedilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı,* yönündedir.

1239 Bu durumda olanlar, geçmiş yıllarda ödedikleri vergilerin iadesini talep edebilirler. Nitekim, **Maliye Bakanlığı**'nın 18. 02.2004 Tarih ve 4850 sayılı **özelge**sinde; *ilgili yıllarda sıfır oranlı emlak vergisi uygulanması gereken mükelleflerin, mesken binalarına ilişkin vergileri hakkında, zamanaşımı süresi göz önünde bulundurulmak suretiyle, geçmişe dönük düzeltme yapılması mümkün bulunmaktadır*, açıklaması yapılmaktadır.

ğı veya hata nedeniyle geri ödeme yükümlülüğü olduğu takdirde, bu fazla ödemenin yükümlüye tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içerisinde mükellefin geri ödemeyi almak için başvurmaması halinde geri alma hakkı düşer (Şenyüz,1997:294). Kanun'un müracaat için düzenlemiş olduğu bir yıllık süre hak düşürücü süredir.

1957. Söz konusu bu bir yıllık sürenin işleyebilmesi için, indirim fazlalığı ve hata ile ödemenin yükümlüye tebliğ edilmiş olması şarttır. Zira, tebliğ yapılmaksızın hakkın düşmesi mümkün değildir.[1240] Tebliğ üzerine yapılabilecek başvuru süresi, Kanun'da öngörülen süredir. Bu süre başka bir idari işlemle değiştirilemez. Nitekim Danıştay'ın iade için başvuru süresini kısaltan bir Genel Tebliğ'in iptaline ilişkin olarak verdiği bir kararında: "Hakkın özüne dokunabilecek bir düzenlemenin tebliğ ile yapılması söz konusu olamaz. Aksi düşünce; yani kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesi, olayda olduğu gibi, kanunda öngörülmeyen bir sınırlamanın tebliğ ile getirilmesi, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi, fonksiyon gaspına da yol açacağı kuşkusuzdur. Yürürlükte bulunan vergi kanunlarında, iade talepleri konusunda herhangi bir süre sınırlandırması öngörülmediğinden, bu tür taleplerin, vergi kanunlarındaki genel zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabileceğinin kabulü zorunludur" ifadesi yer almaktadır.[1241]

1958. Bu hak düşürücü süreden başka düzeltme zamanaşımı süresi olan beş yıllık zamanaşımı süresi de söz konusu olabilir. Bu beş yıllık süre içerisinde mükellefler vergi idaresine başvurarak fazla ödenen vergilerin iadesini isteyebilirler.[1242] Örneğin 2008 yılında fazla ödeme varsa 31.12.2013 tarihinin mesai bitimine kadar müracaat edilerek düzeltme talep edilebilir ve fazla ödenen vergiler iade edilebilir.

1959. Eğer mükellefe yapılacak iade yargı kararına dayanmakta ise bu durumda kararın idareye tebliğinden itibaren iade edilecek vergi, zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir. Mükellefe 30 gün içerisinde bildirim yapılmalıdır. Bu durumda iade zamanaşımı özellik taşımaktadır ve Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesinde öngörülen süre bu durumda söz konusu olmaz Bu durumda ilgililerin idari yargı kararlarının infazını genel zamanaşımı süresi olan on yıl içinde isteyebilmeleri söz konusu olduğundan, zamanaşımı süresinin on yıl olduğu söylenebilir.[1243]

1240 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 24.6.1970 tarih ve E:1968/4834, K:1070/3778 sayılı kararı.

1241 **Danıştay 7. Dairesi**'nin, 09.11.2004 tarih ve E:2003/1094, K:2004/2800 sayılı kararı.

1242 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 07.02.1996 tarih ve E:1995/663, K:1996/389 sayılı kararı.

1243 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 18.06.1993 tarih ve E:1992/301, K:1993/74 sayılı kararı.

3.5. Ceza Kesmede Zamanaşımı

1960. Vergi cezaları, vergilendirme süreci bakımından mükelleflerin kendilerine yüklenen yükümlülüklere aykırı davranmaları halinde, bu davranışları karşılığında kanunlarla öngörülmüş yaptırımlar, olarak tanımlanabilir. Yükümlülüklere aykırılık hallerinde mükelleflere vergi cezası kesilmektedir.

1961. Ceza kesme zamanaşımı, vergi dairesi tarafından cezası kesilecek vergi suçlarının tespiti ve cezalarının kesilmesi hususunda ceza kesme yetkisini süre olarak sınırlandıran bir zaman dilimidir. Zamanaşımı belirli hakların kaybedilmesi ya da elde edilmesi sonucunu doğurur (Edizdoğan ve Taş,1993:169).

1962. Emlak vergisi bakımından, ceza kesilmesi gerekli olan durumlar söz konusu olduğunda, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ceza kesme zamanaşımı sürelerinin göz önünde bulundurulması gereklidir. Ceza kesme zamanaşımının tahakkuk (tarh) aşamasında yer alan bir zamanaşımı olduğunu söylemek mümkündür. [1244]

1963. Kesilecek vergi cezaları için, Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Kesmede Zamanaşımı" başlıklı 374'üncü maddesinde, özel zamanaşımı süreleri öngörülmüştür. Burada belirtilen süreler içinde vergi cezaları tarh edilerek muhatabına tebliğ edilmezse, idare artık ceza kesme yetkisini kaybetmektedir.

1964. Kanun'un 374'üncü maddesinde, vergi cezalarının çeşidine, niteliğine ve önemine binaen zamanaşımı sürelerinin uzunluğu ve kısalığı da değişmektedir (Arslan,2007:164-165). Mezkûr maddeye göre:

1) Vergi ziyaı[1245] cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak *5* yıl,[1246]
2) Özel usulsüzlük cezasında, (353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında) usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak *5* yıl,
3) Usulsüzlük cezasında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak *2* yıl;

1244 Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi vergi aslının tarh zamanaşımını; 374'üncü maddesi ise vergi cezalarındaki tarh zamanaşımını düzenlemiş bulunmaktadır.

1245 Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde *Vergi Ziyaı* şöyle tarif edilmiştir. "mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder".

1246 Bu sürenin hesabında dikkat edilmesi gereken vergi ziyaı suçunda ceza zamanaşımının başlangıcı, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğumuna bağlanmıştır. Bunun nedeni vergi ziyaı suçu cezasının hesaplanmasında, zıyaa uğratılan vergi alacağının esas alınmasıdır (Arslan,2007:165)

zamanaşımı süresi olarak belirlenmiş olup bu süreler geçtikten sonra, vergi cezası kesilmez. Kısacası, vergi cezalarından vergi ziyaı cezası ve özel usulsüzlük cezası için 5 yıl olan zamanaşımı süresi usulsüzlük cezaları için 2 yıl olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu cezalar, belirlenen bu süreler içinde mükellefe tarh ve tebliğ edilmezse zamanaşımına uğramış olacaktır.

1965. Görüleceği üzere maddede, vergi ziyaı cezası zamanaşımı süresinin başlangıcı, vergi alacağının doğduğu yıla göre hesaplanırken usulsüzlük cezalarında, usulsüzlük fiilinin işlediği yıl esas alınmıştır.[1247]

1966. Ancak 336'ıncı madde[1248] hükmüne göre *vergi ziyaı cezası* ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyaı cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.[1249] Buna göre tek fiille vergi ziyaı cezası ile usulsüzlüğün işlenmesi halinde kesilecek cezada, vergi ziyaının zamanaşımı süresi olan *beş* yıllık süre dikkate alınır.

1967. Vergi cezalarının kesilmesine ilişkin zamanaşımı süresi olduğu gibi, vergi cezalarının düzeltilmesinde de zamanaşımı süresi söz konusudur. Vergi cezalarında düzeltme zamanaşımı, vergi cezalarında tarh zamanaşımını düzenleyen 374'üncü maddeye göre belirlenmekte ve mutlaka iki ve beş yıllık zaman aşımı süreleri içinde düzeltilmesinin talep edilmesi gerekmektedir. Bu konu, *Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Zamanaşımı* başlığı altında incelenmiştir.

1968. Ayrıca, emlak vergisi bakımından Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçların uygulama alanı bulunmadığından, bu konuya ilişkin dava zamanaşımı süreleri konusuna değinmeye gerek bulunmamaktadır.

3.5.1. Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin Durması

1969. Vergi Usul Kanunu'nda ceza kesmede zamanaşımını durduran hallere ilişkin doğrudan bir düzenleme yapılmamış olmakla birlikte, Kanun'un 374'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının son cümlesinde yer alan parantez içi hükmü ile 114'üncü maddeye atıfta bulunarak, burada belirtilen "matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur" hük-

---

1247 Bu nedenle burada usulsüzlüğün yapıldığı yılın tespiti önem arz eder (Arslan,2007:168).

1248 Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesinde: *Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyaına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyaı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmalina mani değildir,* hüküm yer almaktadır.

1249 Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.

münün ceza kesmede zamanaşımı için de geçerli olduğu öngörülmüştür. Böylece, vergi ile ceza tarh zamanaşımları arasında bir paralellik kurularak vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması ceza zamanaşımını da durduran bir sebep olmaktadır. Buna göre, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması ceza zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı komisyon kararının vergi dairesine tevdiini izleyen günden itibaren tekrar işlemeye başlar (Arslan,2007:186).

1970. Emlak vergisi bakımından matrah takdiri nedeniyle zamanaşımının durması, vergi ziyaı olması durumunda söz konusu olabilir. Ceza matrahının takdiri söz konusu olduğunda zamanaşımı durur. Emlak vergisinde matrahın takdiri asgari birim değerine göre, takdir komisyonu oluşturulmadan tespit edildiğinden, belediyece ceza kesilmesi işlemlerine başlanılması durumunda ceza zamanaşımı durur. Belediye tarafından ihbarnamenin düzenlenmesi ile duran süre kaldığı yerden işlemeye devam eder. Uygulamada tespit ve ihbarname düzenleme arasında geçen sürenin çok kısa olması ve bazen hiç olmaması nedeniyle ceza zamanaşımının durması emlak vergisi bakımından çok da mümkün değildir.

1971. Tarh zamanaşımını durduran nedenler arasında bulunan mücbir sebeplerle ilgili düzenleme olan Vergi Usul Kanunu'nun 15'inci maddesinde, sadece mücbir sebep halinde tarh zamanaşımının işlemeyeceğini belirtmekte olduğundan, mücbir sebepler ceza kesme zamanaşımını durdurmaz.[1250]

3.5.2. Ceza Kesmede Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi

1972. Vergi Usul Kanunu'nun 374'üncü maddesinin son bendi hükmüne göre, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak vergi ziyaı cezası ve özel usulsüzlükte beş yıl içinde, genel usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl içinde, ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle ceza zamanaşımı kesilmiş olur (Öner,1983:197).

4. Zamanaşımının Sonuçları

1973. Zamanaşımının dolması ile vergi idaresinin vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi sona erer. Bilindiği üzere zamanaşımı, vergi alacağını ortadan kaldıran en önemli sebeplerden biridir. Zamanaşımı sürelerinin hak düşümü sürelerine benzemesi nedeniyle, yargı organlarınca re'sen dikkate alınmaları gerekir (Arslan,2007:144). Nitekim bu konu Danıştay kararlarıyla da açıkça ifade edilmektedir. Danıştay'ın bir kararında: "Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesinde zamanaşımı, süre geçmesi nedeniyle vergi alacağı-

1250 **Danıştay 3. Dairesi**'nin, 16.09.1987 tarih ve E:1987/670, K:987/1843 sayılı kararı.

nın kalkması şeklinde tanımlanmış olup, zamanaşımının mükellefin bu hususta müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği açıklanmıştır. Bu kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere bir verginin tahakkuku sırasında zamanaşımı bulunmasına rağmen yükümlünün bunu ileri sürmemiş olması o verginin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlamaz. Bu durumun tahsil sırasında ortaya çıkması halinde de mahkemelerce re'sen nazara alınması gerekir. Zira zamanaşımı süresi geçmekle vergi alacağı ortadan kalkmıştır. Ortadan kalkan bir verginin tahsilinden söz edilemez"[1251] ifadesi yer almaktadır.

1974. Tarh zamanaşımı ile vergi alacağı ortadan kalkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesinde zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi idaresinin vergi alacağını takip etme yetkisinin ortadan kalkması olarak ifade edilmektedir. Tarh zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, vergi alacaklısı belediyenin, vergi alacağını talep etme yetkisi ortadan kalkmakta; emlak vergisini tarh ve tebliğ etme, bir başka deyişle, tahakkuk ettirme yetkisi sona ermektedir. Belediye artık o vergiyi tarh ve tebliğ edemez. Danıştay kararlarında da, tarh zamanaşımından sonra idarenin yaptığı tebligatın hüküm ifade etmeyeceği, tarh zamanaşımından sonra yapılan tebliğlerin geçersiz olacağı[1252] belirtmektedir.

1974.1. Tarh zamanaşımı süresinin dolmasından sonra, eksik tarh edilen emlak vergisinin kalan kısmı için ikmalen tarhiyat yapılması da mümkün değildir. Vergi gerçek miktarından daha az olarak tarh edilmişse, ikmalen vergi tarhı ancak Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde belirtilen zamanaşımı süresi içinde yapılabilmektedir. Süre dolduktan sonra vergi tarhı yapılamaz. Nitekim Danıştay kararlarında da zamanaşımı süresinden sonra hiçbir vergilendirme işleminin yapılmasının söz konusu olmadığı belirtilmektedir.[1253] Aksi halde yapılan işlem, hukuki dayanaktan yoksun işlem olacaktır. Zira tarh zamanaşımı süresi içinde tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmeyen vergi alacağı, zamanaşımı süresi sonunda kendiliğinden ortadan kalkmakta, dolayısıyla ortadan kalkan bir vergi alacağı için vergilendirme işlemi yapılmayacağından artık ikmalen vergi tarhının yapılması da mümkün olamamaktadır. Bunun sonucu olarak mükellefe vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez; tebligat yapılamaz.[1254]

1974.2. Tarh zamanaşımının vergi idaresi açısından önemli sonuçlarından biri de, tarh zamanaşımı dolduktan sonra daha önceki bildirimlerin doğru olup

---

1251 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 14.12.1984 tarih ve E:1984/2408, K:1984/3575 sayılı kararı.

1252 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 4.3.1976 tarih ve E:1975/95, K:1976/512 sayılı kararı.

1253 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 06.06.1991 tarih ve E:1989/1344, K:1991/2134 sayılı kararı.

1254 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 4.3.1976 tarih ve E:1975/95, K:1976/512 sayılı kararı.

olmadığının araştırılması imkânının ortadan kalkmasıdır.[1255] Bildirimlerin incelenip ikmalen vergi tarh edilebilmesi için de tarh zamanaşımının dolmamış olması şarttır.

1975. Vergi hatalarında düzeltmede zamanaşımı süresi tarh zamanaşımı süresi ile sınırlandırıldığından, bu süreden sonra ortaya çıkarılan vergi hatalarında da düzeltme yapılamaması sonucu ortaya çıkmaktadır.[1256] Dolayısıyla, mükellefler, zamanaşımı sürelerinden sonra meydana çıkarılan vergi hataları için idareye başvurup bu hataların düzeltilmesini isteyememekte; isterlerse de yapılacak bir işlem bulunmamaktadır (Kızılot,1987:1337).

1976. Vergi cezalarının kesilmesine ilişkin zamanaşımının gerçekleşmesi sonucunda ise, mükellefin söz konusu cezayla ilgili herhangi bir başvurusunun olup olmadığına bakılmaksızın, vergi cezaları ortadan kalkacaktır.[1257] Vergiye ilişkin diğer zamanaşımı sürelerinde olduğu gibi, vergi cezası kesilmesine ilişkin zamanaşımının gerçekleşip gerçekleşmediği hususu da hem vergi idaresi olan belediye tarafından hem de yargı makamları tarafından re'sen dikkate alınması gereken bir hususdur.[1258]

1977. Tarh (tahakkuk) zamanaşımına uğrayan emlak vergisinin, rızaen ödenmesi talep edildiği takdirde, Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir hüküm yer almakla birlikte, tahakkuk fişi üzerine, "yükümlünün rızası üzerine tahakkuk yapılmıştır" ifadesi yazılarak verginin tahsil edilmesi mümkündür.[1259]

1978. Vergi tahsilinde zamanaşımının sonuçları, 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca belirlenecektir. Zira, verginin tahsilinde, 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulandığı gibi, tahsil zamanaşımının belirlenmesi ve sonuçları da yine bu Kanun hükümleri uyarınca belirlenmektedir. Mezkûr Kanun'un

---

1255 Zamanaşımı süresinin dolmasından sonra vergi incelemesi de yapılamamaktadır. Ancak vergi incelemesinin emlak vergisi bakımından uygulama alanı bulunmadığından bu konu üzerinde durulmamaktadır.

1256 Daha öncede belirttiğimiz üzere, düzeltmede zamanaşımı süresinde Vergi Usul Kanunu'nun 126'ıncı maddesinde; "Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz" istisnaları yer almaktadır.

1257 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 14.12.1984 tarih ve E:1984/2408, K:1984/3575 sayılı kararı.

1258 Bu hususun re'sen dikkate alınmaması halinde, zamanaşımı iddiası yargılamanın her aşamasında ileri sürülebilecektir.

1259 Tahsil zamanaşımını düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un, 102'nci maddesinin 2'nci fıkrasından hareketle, tarh zamanaşımından sonra yükümlünün kendi rızası ile yapmış olduğu ödemelerin geçerli olacağı sonucuna varılmaktadır. Yine bu hükmün açık ifadesi gereğince, ödemenin rızaen yapılması halinde hukuken geçerli olacağı ve hukuken geçerli bu ödemenin de idare tarafından kabul edilebileceği açıktır.

102'nci maddesinde hüküm altına alınan 5 yıllık tahsil zamanaşımı süresinin dolmasıyla, daha önce tarh ve tahakkuk edilerek tahsil aşamasına gelen emlak vergilerinin, hiçbir işlem veya talebe gerek kalmaksızın kendiliğinden ortadan kalkması söz konusu olacaktır. Vergi alacağının kendiliğinden sona ermesi, tahsil zamanaşımının en önemli sonucudur.[1260]

1978.1. Tahsil zamanaşımı süresinin dolmuş olduğu hususunun, yargı organlarınca yargılamanın her aşamasında re'sen dikkate alınması gerekir.[1261] Zamanaşımına uğramış olan bir vergiye ilişkin mükellefe tebliğ yapılmış ve buna karşı mükellefçe dava açılmışsa, vergi mahkemesi zamanaşımını, talep olmasa bile re'sen inceler.

1978.2. Ancak, 6183 sayılı Kanun'un 102'nci maddesinin açık hükmü gereğince, tahsil zamanaşımına uğramış bir vergi, her ne kadar vergi idaresince talep edilemezse de, mükellef tarafından kendi rızası ile ödenebilir. Tahsil zamanaşımı süresinin dolması ile ortadan kalkan bizzat vergi alacağı değil, ilgili idarenin (belediyenin) takip yetkisidir. Esasında vergi alacağı varlığını devam ettirmektedir. Dolayısıyla tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra ancak mükellefin kendi rızası ile yapacağı ödemeler hukuken geçerli olup idare tarafından kabul edilebilir. Fakat şu hususu da açıkça belirtmek gerekir ki, yükümlünün yapacağı ödemenin vergi alacağının zamanaşımına uğradığını bizzat bilerek ve isteyerek olması gerekir. Hatta bu ödeme vezne alındısına "kendi rızası ile ödenmiştir" şerhi konulmak suretiyle alınmalıdır. Yoksa yapılan bu ödeme geçersiz olacaktır (Arslan,2007:210).

1978.3. Son olarak, emlak vergisi bakımından bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımının, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlayacağını da hatırlatmakta fayda vardır. Bu nedenle zamanaşımı süresinin başlaması, bu durumun idare tarafından öğrenilmesine bağlandığından, söz konusu durumlarda bildirimin yapılmadığının tespit tarihi önemlidir. Belediyece bildirim yapılmadığı tespit edilmiş olmasına rağmen tarhiyat zamanaşımı süresi içerisinde yapılmadığı takdirde, bu taşınmazların vergisi de zamanaşımına uğrar.

1260 Tahsil zamanaşımına uğrayan amme alacağı Borçlar Kanunu hükümlerine göre tabii(eksik, doğal) borç haline gelir. Bu borçlarda bir borç vardır ve borçlu tarafından kendi isteği ile yerine getirilirse, ifa geçerlidir. Vergi dairesi de rızaen yapılan bu ödemeyi kabul eder. Bu borçlar, alacaklı tarafından talep ve dava edilemeyen borçlardır.

1261 Bu, zamanaşımı savunmasının kamu düzenine ilişkin olması ve vergi hukukunun kamu hukukuna ilişkin bir hukuk alanı olmasının bir sonucudur.

Ondördüncü Bölüm

Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının Çözümü

1. Genel Olarak

1979. İdari işlemler amaç, yetki, konu, şekil ve sebep unsurlarından oluşmakta, bu unsurlardan herhangi birinin eksikliği idari işlemin sakat olması sonucunu doğurmaktadır. Vergiye ilişkin işlemler de, nitelik olarak bazı farklılıklar taşımakla birlikte, birer idari işlem olmaları[1262] dolayısıyla bu unsurlardan meydana gelmekte ve bu unsurlardan birinin eksikliği, vergiyle ilgili idari işlemlerin de sakatlığına yol açmaktadır.

1980. Vergilendirme sürecinde, verginin niteliği gereğince, devlet ile mükelleflerin çıkarlarının çatışması söz konusu olması nedeniyle, vergi hukukuna ilişkin mevzuatın yorumlanması ve uygulanması bakımından vergi idareleri ile mükellefler arasında zaman zaman ihtilaflar meydana gelebilmektedir.

1981. Emlak vergisi bakımından da hem idari işlemin unsurlarına ilişkin özellikler hem de vergiye ilişkin çatışma ve ihtilaflar aynı şekilde söz konusu olabilmektedir.

1262 Kamu idarelerini, kamu hizmetlerini yürütürken yürüttükleri idari faaliyet türleri, *"idari işlem", "idari eylem"* ya da *"idari sözleşme"* olarak tanımlanmakta ve söz konusu faaliyetlerin hukuka uygunluk denetiminin şekil ve yöntemi bu tanımlar çerçevesinde belirlenmektedir. Vergi hukuku bağlamında idarenin, idari sözleşme ve idari eylem olarak nitelendirilen faaliyetleri söz konusu olmadığından, vergi uyuşmazlıklarına kaynaklık edebilecek idari faaliyet türü olarak, yalnızca *"idari işlem"*ler söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda, vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil edecek olan idarenin, vergilendirmeye ilişkin tesis etmiş olduğu işlemlerin tümü, birer idari işlemdir. Dolayısıyla; vergi uyuşmazlıkları, bu işlemlerden kaynaklanan idari nitelikli uyuşmazlıklardır.

1982. Gerek verginin bir idari işlem olarak unsurlarındaki eksikliğin sakatlığa neden olması, gerek işlemlerin sıhhatli yürütülüp verginin düzenli ve doğru olarak tarh ve tahsilinin sağlanması ve gerekse de mükelleflerin haklarının korunması açısından bu uyuşmazlıkların kısa sürede ve doğru bir şekilde çözümlenmesi gereklidir. Uyuşmazlıkların kısa sürede ve doğru olarak çözümlenebilmesi için öncelikle mevzuatın iyi bilinmesi, somut durumun tam olarak tespit edilerek mevzuatın olaya doğru uygulanması gerekmektedir. Ayrıca ne gibi hususlarda uyuşmazlıklar çıkabileceğinin, bu uyuşmazlıkların hangi yollarla çözülebileceğinin ve benzer durumlarla ilgili olarak yargı organlarınca daha önce verilmiş kararların[1263] da bilinmesi gereklidir.

1983. Vergi uyuşmazlıklarının giderilmesine ilişkin olarak, diğer idari işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların giderilmesi usulünden farklı usuller söz konusudur. Bu usullerin emlak vergisine ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsilât aşamalarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde de dikkate alınması gereklidir.

1984. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü, ya taraflar arasında ya da yargı kararıyla bir çözüme kavuşturulur. Taraflar yani mükellef ile idare arasında çözümler bulunması, *idari çözüm yolları*; yargı kararıyla çözüm bulunması ise *yargısal çözüm yolları* olarak adlandırılmaktadır. Kısacası, vergi daireleri ile mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıklar, Türk vergi hukukunda, idari ve yargı çözüm yolları olmak üzere iki şekilde çözümlenmektedir. Mükellefler, şartları oluşması halinde, çözüm yollarından istediğini seçmekte serbesttirler.[1264]

1985. Bu usuller Uyuşmazlıkların İdari Yollarla Çözümü ve Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü başlıkları altında incelenecektir. Emlak vergisi uyuşmazlıklarının, İdari Yollarla Çözümü, vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma ve vergi cezalarında indirim uygulamalarından; Dava Yoluyla Çözümü ise matrahın belirlenmesi, tarhiyat ve tahsilât aşamalarındaki davalardan oluşmaktadır.

2. Emlak Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözümü

1986. Emlak vergisine ilişkin, mükelleflerle belediye arasında meydana gelen ihtilafların çözümü için Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen idari usullerin

---

1263 Zira yargı organları tarafından daha önce verilmiş bulunan kararlar bağlayıcı veya emsal niteliği taşıyabilmektedirler.

1264 Ancak vergi konusunda bir uyuşmazlık olduğunda bu uyuşmazlığın çözümünde, idari çözüm yollarına öncelik verilmesi, mükelleflerle idare arasındaki uyuşmazlıkları kısa sürede ve az bir maliyetle çözümleyerek sona erdirdiği gibi, idare ve mükellef ilişkilerim olumlu yönde etkileyerek tarafların birbirlerine olan güvenlerini de arttırmaktadır.

uygulanması hem mükellefin hem belediyenin menfaatinedir. Bu usullerin uygulanması ile her ne kadar her türlü uyuşmazlığın giderilmesi mümkün değilse de;[1265] uygulanabileceği durumlar bakımından uzun yargılama sürelerinin beklenilmesini ve oluşacak yargılama giderlerine katlanılmasını önleyebilecektir. Ayrıca bazı durumlar bakımından idari usulde düzenlenen başvuruda bulunulması dava yoluna gidebilmek için ön şarttır.

1987. Emlak Vergisi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları:

1) Vergi hatalarının düzeltilmesi,

2) Uzlaşma

3) Vergi cezalarında indirim uygulaması

olarak sayılabilir.[1266]

2.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

1988. Emlak vergisine ilişkin olarak gerek tarhiyat[1267] ve gerekse tahsilât aşamasında bir kısım hatalar yapılması söz konusu olabilir. Bu hatalar, mükellefin aleyhine yapılabileceği gibi lehine de olabilir. Bu hataların mükellefler veya belediye görevlileri tarafından tespit edilmesi durumunda, kanunda öngörülen usule göre düzeltilmesi söz konusu olabilir. Böyle durumlarda yalnızca mükellefin aleyhine olan hatalarda düzeltme yoluna gitmekle yetinilmemeli, mükellefin lehine olan hatalar da düzeltilmelidir. Bununla birlikte uygulamada çoğu zaman mükellefin lehine olan hataların düzeltilmesi yoluna gidilmemekte bu durum yargı organlarına bırakılmakta ve böylece belediye ve mükellef arasında ihtilaf yaşanmakta ve ayrıca bazı durumlarda düzeltmeye konu meblağdan fazla yargılama gideri ve avukatlık ücretleri ödenebilmektedir. Bu nedenle belediyelerce, vergi hatasına ilişkin bir hususun olup olmadığı konusunda bir duraksama yaşanmayan hallerde düzeltme yoluna gidilmeli, duraksama yaşanan hallerde ise konu tüm ayrıntılarıyla incelenmeli, konu ile ilgili yargı kararları ve özelgeler göz önünde bulundurulmalı; konu hakkında hukuk birimlerinden görüş alınmalıdır.

1265 **Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu**'nun 15.06.1974 tarih ve E:1965/34, K:1974/13 sayılı kararına göre; *hukuki sorun ve uyuşmazlıklar, vergi hataları ve düzeltme hükümleri* dışındadır.

1266 Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları arasında, pişmanlık yolu da bulunmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenmiş bulunan pişmanlık ve ıslah hükümleri bu maddenin son fıkrası gereğince emlak vergisinde pişmanlık ve ıslah hükümleri uygulanmayacağından bu konu üzerinde durulmamaktadır. Bununla birlikte, Avrupa Birliği çerçevesinde kamu denetçiliğinin (ombudsman), arabuluculuk müessesesinin ve farklı adlar altında, zaman zaman, yürürlüğe konulan af kanunlarının da, kimi yönleri bakımından, idari çözüm yolu olarak görülebilmesi de mümkündür. (Candan,2010:4).

1267 Tarhiyat aşaması tahakkuk aşamasını da kapsayacak şekilde kullanılmaktadır.

2.1.1. Emlak Vergisinde Vergi Hataları

1989. Emlak Vergisi Kanunu'nda vergi hatalarına ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Emlak Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinin yapmış olduğu genel atıf uyarınca, emlak vergisinde oluşan hatalar nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarına ve hataların düzeltilmesine ilişkin hükümlerinin dikkate alınması gerekir.

1990. Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesinde vergi hatası, vergiye mütealliik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmaktadır. Danıştay 7. Dairesi'nin 30.01.2003 tarih ve E:2001/4655, K:2003/273 sayılı kararında, *vergi hatalarının, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıkları olduğu* belirtilmiştir.[1268]

1991. Vergi hatası taşıyan işlem tarh aşamasında oluşabileceği gibi tahsil aşamasında da gerçekleşebilir (Öztürk ve Yiğit,2009:175). Bu hata ile vergi fazla veya eksik tahakkuk veya tahsil edilmiş olabilir. Hata, belediyeden veya mükelleften kaynaklanmış olabilir. Vergi hatası verginin aslında veya gecikme faizi, gecikme zammı[1269] ya da cezalarda meydana gelmiş olabi-

---

1268 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.01.2009 tarih ve E:2007/4737, K:2009/61 sayılı kararında; *vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve ödeme emri ile haciz işlemlerini de içeren tahsilât aşamalarında yapılan vergi hataları hakkında mükelleflerin 30 günlük (ödeme emrine itirazda 7 günlük) dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açmak suretiyle uyuşmazlığı yargı mercii önüne getirmek hakları bulunduğu gibi önce düzeltme yoluna başvurmak suretiyle vergi hatasının giderilmesini yetkili makamlardan istemek, reddi halinde, dava açma sürelerine bağlı kalarak yargı yerlerine başvurma haklarının da bulunduğu, ancak bu yolun sadece vergi hataları yönünden incelemeye tabi olacağının açık olduğu,* belirtilmiştir.

1269 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 11.12.1992 tarih ve E:1992/117, K:1992/463 sayılı kararı; *gecikme zammının, Vergi Usul Kanununun kapsamında olduğu, düzeltme ve şikayet başvurusuna konu yapılabileceği* yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 13.05.1991 tarih ve E:1990/1749, K:1991/1749 sayılı kararında; *6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesindeki düzenlemeye göre; gecikme zammının ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağının vadenin bitim tarihinden itibaren hesaplanıp uygulanan ve amme borçlusunun ödememe eyleminin müeyyidesini teşkil ettiği, gecikme zammının, üzerinden hesaplandığı alacağın aslını doğuran olay ile bir ilişkisi olmadığı, ödenmiş bulunan gecikme zammının vergi hatası kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı* belirtilmektedir. Ancak **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 11.12.1992 tarih ve E:1992/117, K:1992/463 sayılı kararında; *herhangi bir kamu alacağının düzeltme ve şikâyet konusu yapılması ve alınacak cevaba karşı dava açılabilmesinin, söz konusu kamu alacağının Vergi Usul Kanunu kapsamında bulunmasına ve olayda aynı kanunun 116'ncı maddesinde tanımlanan vergi hatası bulunduğu iddiasıyla düzeltme ve şikâyet yolunun izlenmiş olmasına bağlı olduğu, gecikme zammının Vergi Usul Ka-*

lir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 375'inci maddesinde, vergi cezalarında yapılan hataların, vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltileceği düzenlenmiştir.[1270] Vergi hataları, *hesap hatası* veya *vergilendirme hatası* şeklinde ortaya çıkabilir. Bu hata türleri Kanun'un 117 ve 118'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

2.1.1.1. Hesap Hataları

1992. Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesi hesap hatalarını düzenlemiş bulunmaktadır. Kanun, hesap hatalarının neler olduğunu saymıştır. Bunlar; *matrah hataları*, *vergi miktarında hatalar* ve *verginin mükerrer* olmasıdır. Bu sayılanlar içerisinde kalan hatalar hesap hataları olarak değerlendirilecektir.

2.1.1.1.1. Matrah Hataları

1993. Matrah hatası, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

1994. Bir verginin matrahı, üzerine bir oran ya da tarife uygulanarak ödenecek vergi miktarının hesaplanmasına yarayan ekonomik değeri veya fiziki bir unsuru ifade etmektedir. Emlak vergisi, Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit edilen bina ve arazi (arsa dahil) vergisi matrahları üzerinden, Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan oranlara göre hesaplanan bir vergidir. Ödenecek emlak vergisi bina, arazi veya arsanın ilgi belediyelerce arsalar için takdir komisyonunca 4 yılda bir takdir olunan değer ve binalar için Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından her yıl tespit olunan Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel uyarınca belirlenmiş olan vergi değeri esas alınarak belirlenmektedir.[1271]

1995. Emlak vergisi matrahının belirlenmesini, üç farklı tespit işlemi ve hesaplama aşamasında gerçekleşmektedir. *Birinci Aşamada*, arsa ve arazilerin asgari birim değerlerinin takdir komisyonu tarafından; bina inşaat maliyet

---

nunu kapsamında bir kamu alacağı olduğu, gecikme zammı istenmesinin vergi hatası oluşturup oluşturmadığının incelenerek karar verilmesi gerektiği, belirtilmektedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 27.10.2003 tarih ve E:2003/1437, K:2003/2553 sayılı kararı; *vergi borcunun vade tarihinden sonra verilen mahsup dilekçesi nedeniyle hesaplanan gecikme zammının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve 117'nci maddeleri kapsamında değerlendirilemeyeceği,* yönündedir.

1270 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 30.10.1997 tarih ve E:1996/5668, K:1997/3699 sayılı kararı; *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin 116'ncı ve devamı maddelerinin içeriği itibariyle yalnızca vergi ve vergiye bağlı olarak kesilen cezaları kapsadığı,* yönündedir. Bu durumda vergi hataları kapsamında olan cezaların vergi ziyaı cezaları olduğu, usulsüzlük cezalarının vergi hataları kapsamında düzeltmeye konu edilemeyeceği söylenebilir.

1271 Emlak vergisinin matrahı konusunda, *Matrah* bölümünde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

bedellerinin Bakanlıklarca tespit ve takdiri yapılmaktadır. *İkinci Aşamada*, vergi değerinin bu birim değerlere göre hesaplanması söz konusudur.[1272] *Üçüncü Aşamada ise, h*esaplanan bu *vergi değerine* göre matrahın belirlenmesi, söz konusu olmaktadır.

1996. Belediyenin verginin tespiti sırasında yukarıda kısaca açıklanan emlak vergisinin matrahını, yanlış olarak göz önünde bulundurmasıyla işlem yapması söz konusu ise matrah hatası meydana gelir. Bu yapılan hata matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasından kaynaklanmış olabilir.

1997. Emlak vergisine ilişkin genel takdir yılına göre tarh olunacak vergiler mükellefe bir yazı ile bildirilir.[1273] Tarhiyat işlemi yapılırken matrah yanlış olarak gösterilmişse matrah hatası gerçekleşmiştir. Aynı şekilde mükellef tarafından verilen bildirim üzerine yapılan tarhiyatta[1274] veya idarece ikmalen yapılan tarhiyatta da[1275] matrah hataları gerçeklemiş olabilir.

1998. Emlak vergisinde oluşabilecek vergi hatalarına örnek olarak şunlar verilebilir: Taşınmazın bulunduğu sokaktan farklı bir sokağın birim değeri esas alınarak vergi değeri hesaplanması, arsanın yüzölçümünün olduğundan farklı olarak değer hesabında dikkate alınmış olması, bina vergisinin değeri hesaplanırken arsa payının dahil edilmemiş olması, bina vergi değerine kalorifer artırımının uygulanmamış veya aşınma payı indiriminin yapılmamış olması, yeni inşa olunan binanın vergisinin arsasının vergisinden az olamayacağına ilişkin düzenlemenin göz önünde bulundurmaksızın matrah olarak arsa değeri yerine bina değerinin göz önünde bulundurulması,[1276] paylı mülkiyete tabi taşınmazda matrah olarak taşınmazın tümünün değerinin

---

1272 Takdirin ait olduğu yıl dışındaki diğer üç yıl için birim değeri Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle hesaplanacaktır. Ayrıca Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde düzenlenen Bakanlar Kurulunun, artış oranını sıfıra kadar indirmeye veya yeniden değerleme oranına kadar artırmaya yetkili oluğunu da unutmamak gereklidir. Nitekim 2012 yılı için Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanarak artış oranını yeniden değerleme oranına kadar belirlemiştir.

1273 Bu konu *Tarhiyat ve Tahakkuk* bölümünde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

1274 Bu durumda hata tahakkuk fişinde yer alabilir.

1275 Bu durumda hata ihbarnamede yer alabilir.

1276 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**'nun 16.12.1994 tarih ve 1994/61 E:1994/473, K:sayılı kararında; *yükümlü kurumun verdiği arazi vergisi beyannamesinde, arsalar için belirlenen 150.000.-lira asgari metrekare birim değerini esas alarak hesapladığı miktarları aynen rayiç bedel olarak beyan etmesi üzerine ortaya çıkan ihtilafta, arazinin asgari değerinin hesaplanmasında 600.-lira metrekare birim değeri yerine, 150.000.-liranın esas alınması suretiyle bulunan miktarın rayiç bedel ve matrah olarak bildirilmesinin matrahta hata olduğu,* belirtilmektedir.

esas alınması[1277] ve benzeri gibi.

2.1.1.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

1999. Vergi miktarında hata; vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, vergiye ilişkin belgelerde verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.[1278]

2000. Vergi miktarında hata yapılırken verginin matrahı doğru olarak göz önünde bulundurulmakta; ancak vergi oranları yanlış uygulanarak, vergi tutarı eksik veya fazla olarak hesaplanmaktadır.

2001. Taşınmazların vergi değerine, kanunda belirlenen oranlar uygulanarak vergi miktarı hesaplanmaktadır.[1279] Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine göre binalarda vergi oranı; konutlarda % 0,1; diğer binalarda % 0,2 Büyükşehir Belediye sınırları içerisinde kalan yerlerde ise; konutlar için % 0,2 ve diğer binalar için % 0,4'tür. Kanun'un 18'inci maddesine göre arsalarda vergi oranı; % 0,3 Büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde kalan yerlerde ise; % 0,6'dır ve yine bu maddeye göre arazilerde vergi oranı; % 0,1 Büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde kalan yerlerde ise % 0,2'dir. Ayrıca Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi uyarınca, Bakanlar Kurulu tarafından, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dâhil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarının sıfıra kadar indirilmesi halinde, bu konutların bina vergisi oranı sıfırdır.[1280]

1277 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.1.1983 tarih ve 1982/483 E:1983/63, K:sayılı kararında; *yükümlünün ihtilaf konusu gayrimenkulün 1/2 hissesine sahip olduğu, ancak beyan edilen değerin ise gayrimenkulün tamamına ait olduğu halde hisseli olduğunu belirtmek amacıyla beyan edilen bu değerin karşısına 1/2 hissenin yazıldığı; vergi dairesince ise, yükümlünün, beyan ettiği vergi değerinin, taşınmazın 1/2 hissesine ait olduğu kanısı ile yükümlüye ait vergiyi taşınmazın tamamının değerini kapsayan bu değer üzerinden hesaplamak suretiyle emlak (arazi) vergisi salındığı, yükümlünün maliki bulunmadığı hissenin vergisinin de yükümlüye yükletildiği böylece vergi matrahının hesaplanmasında hataya düşüldüğünün açık olduğu Vergi Usul Kanunu'nun 117/1. fıkrası hükmü uyarınca, matrah üzerinden yapılan hataların vergi hatası olarak kabulü gerektiği,* belirtilmektedir.

1278 Vergi Usul Kanunu'nun "Hesap Hataları" başlıklı 117'nci maddesinin, 2'nci fıkrası uyarınca.

1279 Bu konu *Vergi Oranları* bölümünde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

1280 Bu konuda 29.12.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/11450 no.lu Kararname halen yürürlüktedir. Bu konu Vergi Oranlarının Konutlarda Sıfır Olarak Belirlenmesi kısmında ayrıntılı olarak incelenmiştir.

2002. Emlak vergisinde oluşabilecek miktar hatalarına örnek olarak şunlar verilebilir: Vergi hesaplanırken normal yerler için Büyükşehir oranlarının uygulanması, konut için diğer binalar oranının uygulanması, binaya arsa vergisi oranıyla vergi hesaplanması, yeni inşa olunan binanın vergisinin arsasının vergisinden az olamayacağına ilişkin düzenlemenin göz önünde bulundurmaksızın matrah olarak arsa değerine arsa vergisi oranı uygulanması gerekirken bu matraha bina vergisi oranının uygulanarak verginin hesaplanması, konutlar için sıfır vergi oranının hesaplanması gerektiği halde bu oran yerine normal oranın kullanılarak verginin hesaplanması ve benzeri gibi.

2.1.1.1.3. Verginin Mükerrer Olması

2003. Verginin mükerrer olması; aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

2004. Emlak vergisinin konusunu teşkil eden taşınmazın vergilendirme dönemi yıllıktır. Bu taşınmaz için yıllık olarak tahakkuk eden vergi mükelleften tahsil edilecektir. Mükellefin ödemiş olduğu verginin yeniden ödeme emri ile istenmesi,[1281] daha önce tahakkuku yapılmış olan vergi için yeniden ihbarname düzenlenmesi gibi durumlarda vergide mükerrerlik söz konusu olabilir. Vergi konusu taşınmaz için birden fazla belediye tarafından vergi tarhiyatı yapılmışsa bu durumda da mükerrerlik söz konusu olabilir.[1282]

1281 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 19.03.2001 tarih ve E:2000/2117, K:2001/783 sayılı kararı; *ödeme emri tebliğinden sonra, ödeme emri içeriği vergilere karşı düzeltme-şikâyet yoluna gidilebileceği*, yönündedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 13.06.2003 tarih ve E:2002/611, K:2003/320 sayılı kararı; *ödeme emrine karşı, dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikâyet yoluna gidilmesi halinde, vergilendirme hatası olduğu, mükellefte ve matrahta hata olduğu yolundaki iddianın incelenmesi gerektiği,* yönündedir.

1282 Bu durumda ayrıca yetkisizlik de söz konusu olmaktadır. **Danıştay 11. Vergi Dairesi**'nin 22.12.1998 tarih ve E: 1998/15, K:1998/4669 sayılı kararı; *yetkili olmayan vergi dairesince yapılan tarhiyat hem yetki yönünden sakat olduğundan hem de mükerrer vergilemeye yol açacağından iptal edilmesi gerektiği,* yönündedir. Bu hususun tespit edilmesi durumunda, dava açılmadan, yetkisiz belediyece göz önünde bulundurularak düzeltme yoluna gidilerek tarhiyatın iptal edilmesi gereklidir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 23.09.l997 tarih ve E:1996/6408, K:1997/2650 sayılı kararında; *yükümlüye ait olan gayrimenkulün, vergilerin tarh dönemlerinde... Belediyesinin mücavir alanı içinde bulunmasından ve ayrı bir tüzel kişiliği olan... Belediyesine yapılan ödemelerin davalı belediyeye ödeme anlamına gelmeyeceğinden tarhiyatın onanması gerekirken kabul edilerek terkin edilmesinde yasal isabet olmadığına,* karar vermiştir. Kararda; *yükümlünün... Belediyesine yanlışlıkla ödediği vergileri, 213 saylı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerinde yer alan düzeltme ve şikâyet müessesesi yolu ile 5 yıl içinde geri alınması olanağının mevcut olduğu* da belirtilmiştir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 10.06.1998 tarih ve E: 1997/3722, K:1998/2442 sayılı kararı da aynı yöndedir.

2005. Emlak Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi, verginin mükerrerliği konusunda özel bir durum göstermektedir. Bu maddeye göre; mülkiyeti ihtilâflı bulunan arazi için mutasarrıfı bulunmayan kişiler tarafından ödenen arazi vergileri ihtilâfın ödeme yapan aleyhine sonuçlanması halinde ihtilâfla ilgili bulunanların karar tarihinden itibaren bir yıl içerisinde başvurmaları şartıyla kendilerine red ve iade olunur. Bu durumda mülkiyeti ihtilaflı olan taşınmaz bakımından hak sahibinin ve bu nedenle de mükellefin kim olduğunun belediyece tespiti mümkün değildir. Bu durum ancak mahkemece verilecek karar ile açıklığa kavuşacaktır. Mahkemenin karar vereceği süreye kadar hak sahibi olduğunu iddia eden kişiler tarafından bildirim verilmesi durumunda, bu kişiler için ayrı ayrı mükellefiyetler tesis edilerek aynı arazi (arsa) için birden fazla vergi tarhı ve tahsilatı söz konusu olabilecektir. Bu hususla ilgili mahkeme kararı öncesi duruma ilişkin verginin mükerrer olduğu iddiasında bulunulamaz. Mahkeme kararı sonrasında ise, karar aleyhine olmayan ve böylelikle mükellef olmaması gereken kişiler tarafından yapılan ödeme mükerrer ödeme kabul edilerek, bu kişilerin karar tarihinden itibaren bir yıl içerisinde başvurmaları şartıyla mükerrer ödemenin bu kişilere iadesi mümkündür.

2006. Emlak vergisinde oluşabilecek verginin mükerrer olmasına örnek olarak şunlar verilebilir; devri yapılan taşınmaza ait vergilerin önceki malik tarafından ödenmiş olmasına rağmen yeni malikten de aynı dönemler için vergi talebinde bulunulması, taşınmazın bildirimi yapılmış olmasına rağmen bildirim yapılmamış gibi verginin yeniden tarh edilmesi, taşınmaz maliki adına birden fazla sicil numarası oluşturularak bu siciller için ayrı ayrı tahsilât yapılması, birden fazla maliki olan taşınmazda her malikten payından fazla vergi tahsil edilmesi, yeni kurulan belediye sınırlarında kalan yer için eski belediyece tarhiyat yapılması ve benzeri gibi.

2.1.1.2. Vergilendirme Hataları

2007. Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesi vergilendirme hatalarını düzenlemiş bulunmaktadır. Kanun vergilendirme hatalarının neler olduğunu saymıştır. Bunlar; *mükellefin şahsında* hata, *mükellefiyette* hata, *mevzuda h*ata ve *vergilendirme veya muafiyet* döneminde hata olmasıdır. Bu sayılanlar içerisinde kalan hatalar vergilendirme hataları olarak değerlendirilecektir.

2.1.1.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

2008. Mükellefin şahsında hata; bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Bu durumda vergi mükellef yerine aynı isim ve soyadı taşıyan başka bir kişi adına tahakkuk ettirilmekte veya ondan istenilmektedir. Uygulamada bu tür hatalara çok sık rastlanılmamakla birlikte, bu tür hatanın yaşanmasıyla konu ile ilgili olmayan üçüncü şahıslar etkilenebilmektedir. Özellikle cebren tahsil yoluna gidildiğinde şahısta hata ya-

şanması, bu hatanın yöneldiği kişiyi olumsuz etkileyebilir. Bu nedenle vergi işlemlerinin her aşamasında mükellefe ait kimlik bilgilerinin tam olarak edinilmesi, T.C. kimlik numaralarının alınması gerekmektedir. Özellikle haciz gibi durumlarda banka, tapu ve benzeri kurumlara yapılan yazışmalarda mükellefe ait ad soyad bilgisinin yanında anne-baba adının, doğum tarihinin ve kimlik numarasının bildirilmesinde fayda vardır.

2.1.1.2.2. Mükellefiyette Hata

2009. Mükellefiyette hata; açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.[1283]

2010. Emlak vergisinin mükellefi tapuda üzerine bina, arazi veya arsa kayıtlı olan gerçek veya tüzel kişiler varsa intifa hakkı sahipleri her ikisi de yoksa malik gibi tasarruf edenlerdir.[1284] Emlak vergisinin mükellefi dışındaki kişi adına tahakkuk edilmesi veya ondan tahsil edilmesi, intifa hakkı sahibi varken malikten vergi istenmesi[1285] veya kiracıdan vergi istenmesi, başkasının arsasına izinsiz bina yapılması durumunda bina vergisinin arsa malikinden istenmesi,[1286] taşınmazın mülkiyetinin tescilden önce kazanılması halinde bu tarihten sonraki döneme ait verginin eski malik olan kişi adına tarhiyatının yapılması mükellefiyette hatadır.

2011. Vergi mükellefi olmasına rağmen vergi sorumlusu olmayan mükellefler bakımından cezanın muhatabı vergi sorumlularıdır.[1287] Bu cezaların mükellefler adına tarh edilmesi veya onlardan tahsil edilmek istenmesi de mükellefiyette hatadır. Ölen kişi hakkında ceza kesilmesi de mükellefiyette hatadır.

2012. Emlak Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi mükellefiyette hata konusunda da özel bir durum göstermektedir. Bu maddeye göre; mülkiyeti ihtilâflı bulunan arazi için mutasarrıfı bulunmayan kişiler tarafından ödenen arazi vergileri ihtilâfın ödeme yapan aleyhine sonuçlanması halinde ihtilâfla ilgili

---

1283 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 24.02.1995 tarih ve E:1994/64, K:1995/41 sayılı kararı; *mükellefiyette hata yapıldığı iddiasıyla düzeltme ve şikâyet yolu izlenerek açılan davanın iddia doğrultusunda incelenerek sonuçlandırılması gerekirken, uyuşmazlığın hukuksal nitelik taşıdığı gerekçesiyle reddinin hukuka uygun olmadığı,* yönündedir.

1284 Bu konu *Mükellefiyet ve Mükellef* bölümünde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

1285 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 23.02.2006 tarih ve E:2005/552, K:2006/499 sayılı kararında; *mahkemece, ... Derneğine ait taşınmaz mallar üzerinde davacı vakıf lehine tesis edilen inşaat hakkının intifa hakkı olarak değerlendirilerek, vakfın emlak vergisi mükellefi olduğu ve olayda vergi hatası bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddedilmesinde yasal isabet görülmeyerek, bunun vergi hatası kapsamında olduğu,* belirtilmiştir.

1286 Bu ve benzer sorumluluk halleri için *Emlak Vergisi Mükellefiyeti ve Sorumluluğunda Özel Durumlar* başlığında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

1287 Cezanın muhatabı, *Vergi Kabahatleri ve Cezaları* bölümünde incelenmiştir.

bulunanların karar tarihinden itibaren bir yıl içerisinde başvurmaları şartıyla kendilerine red ve iade olunur. Bu durumda mülkiyeti ihtilaflı olan taşınmaz bakımından hak sahibinin ve bu nedenle de mükellefin kim olduğunun belediyece tespiti mümkün değildir. Bu durum ancak mahkemece verilecek karar ile açıklığa kavuşacaktır. Mahkemenin karar vereceği süreye kadar hak sahibi olduğunu iddia eden kişiler tarafından bildirim verilmesi durumunda, bu kişiler için ayrı ayrı mükellefiyetler tesis edilerek aynı arazi (arsa) için birden fazla vergi tarhı ve tahsilatı söz konusu olabilecektir. Mahkeme kararı sonrasında ise, karar aleyhine olmayan ve böylelikle mükellef olmaması gereken kişiler tarafından yapılan ödemelerin, bu kişilerin karar tarihinden itibaren bir yıl içerisinde başvurmaları şartıyla iadesi mümkündür.

2013. Türkiye sınırları içerisinde taşınmaza sahip olan herkes emlak vergisine tabiidir. Ancak bunun istisnaları vardır. Emlak vergisinde vergiye tabi olmayan ve vergiden muaf bulunan kimseler yerine daha çok taşınmazlara ilişkin muafiyetler düzenlenmiş bulunmaktadır. Bununla birlikte emlak vergisinde, kişilere muaflık uygulanabilecek durumlar ve Emlak Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinin düzenlemiş olduğu arazi vergisi istisnası da söz konusudur.[1288] Kanun'un bu maddesine göre, mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin *10.000 Türk Lirası* arazi vergisinden müstesnadır. Bu miktarı üç misline kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu hükmün tatbikatında mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak nazara alınır. Bu maddede yazılı istisna, hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarları ayrı ayrı nazara alınmak suretiyle uygulanır. Bu istisnanın hesabında ilgili belediye ve bu belediyenin sınırları ile mücavir alanları dışında bulunan arazi ile başka belediyelerin sınırları veya mücavir alanları içindeki arazi değerleri dikkate alınmayacaktır.[1289]

2014. Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi uyarınca, Bakanlar Kurulu tarafından, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dâhil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarının sıfıra kadar indirilmesi halinde, bu konutların bina vergisi oranı sıfır[1290]

1288 Bu konular, *Muafiyet, İstisnalar, İndirim ve Kısıtlılık* bölümünde incelenmiştir.

1289 17 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

1290 Bu konuda 29.12.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/11450 no.lu Kararname halen yürürlüktedir.

Bu konu *Vergi Oranlarının Konutlarda Sıfır Olarak Belirlenmesi* başlığında ayrıntılı olarak incelenmiştir.

olabilecektir. Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisi çerçevesinde kalan kişiler konutları bakımından bina vergisinden istisna tutulmuştur.

2015. Emlak vergisinde oluşabilecek mükellefiyet hatalarına örnek olarak şunlar verilebilir: İntifa hakkı olan taşınmazda verginin malikten istenmesi, paylı mülkiyete tabi taşınmazın vergisinin tüm maliklerden müteselsilen talep edilmesi, küçüklere taşınmaza ait bildirimde bulunulmaması nedeniyle cezanın veli ya da vasilerinin yerine küçükler adına kesilmesi, 2010 yılında cebri icra ile satışa konu olan ve tapuya tescilin 2011 yılında yapıldığı taşınmazın 2011 yılına ait vergisinin önceki malik adına tarh edilmesi ve ondan istenilmesi, kamulaştırılan taşınmazın vergisinin malikinden istenilmesi, belediye ve bu mücavir alanı sınırları içinde bulunan arazisinin toplam vergi değerinin 10.000 TL'sine istisna uygulanmayarak verginin tahakkuk ve tahsil edilmesi, aynı şekilde bu istisna meblağının eksik veya fazla uygulanması, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin 200 m2yi aşmayan konutları için vergi tahakkuk ve tahsil edilmesi veya 200 m2yi aşan konutlar için vergi tahakkuk ve tahsil edilmemesi ve benzeri gibi.

2.1.1.2.3. Mevzuda Hata

2016. Mevzuda hata; açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.[1291]

2017. Bu hususta yapılan hata verginin konusunda[1292] yapılan hatadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 1'inci ve 12'nci maddeleri uyarınca emlak vergisinin konusu Türkiye'de bulunan bina, arsa ve arazilerdir.[1293] Kanun tüm bina,

---

1291 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 17.06.1996 tarih ve E:1995/4818, K:1996/2391 sayılı kararı; *vergiyi doğuran olayın zorunlu ve haklı nedenlerden dolayı bütün sonuçları itibariyle ortadan kalkması veya geri alınması durumunda yükümlünün olaya dayanarak ödemiş olduğu vergilerin kendisine ödenmesi hakkaniyete uygun olduğu* yönündedir.

1292 Danıştay 3. Daire'sinin 05.04.2001 tarih ve E: 2000/254, K:2001/1202.sayılı kararında; *davanın esasını teşkil eden vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün işlem tarihinde yürürlükte bulunduğu ve vergilendirme işleminin de yürürlükte olan mevzuata uygun olarak yapıldığında kuşku bulunmadığı, vergilendirme işleminin dayanağı olan yasa maddesi hükmünün sonradan Anayasa Mahkemesince iptali açık olarak vergi konusu olmayan gelir üzerinden vergi istenilmesi veya alınması anlamına gelmeyeceğinden "mevzuda" hata olarak nitelendirilmesi sonucu düzeltme isteminin reddi yolundaki işlemi iptal eden vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmediği* belirtilmektedir.

1293 Bu konu *Emlak Vergisinin Konusu* bölümünde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

arsa ve arazilerin emlak vergisine konu olmasını düzenlemiş olmasının yanında bir kısım bina, arsa ve arazileri emlak vergisinden muaf tutmuştur.[1294] Gerek Emlak Vergisi Kanunu tarafından ve gerekse diğer özel kanunlar tarafından muafiyet tanınan taşınmazlara muafiyet uygulanmaması,[1295] muafiyet koşullarının taşınmamasına veya kaybedilmesine rağmen muafiyet uygulanması veya muaf değilken muafiyet kazanan taşınmaza muafiyet uygulanmaması durumlarında mevzuda hata gerçekleşmiş olabilir.

2018. Emlak vergisinin konusunda hata olmaması için kanunların hangi taşınmazlara daimi veya geçici muafiyet tanıdığının bilinmesi gereklidir. Ayrıca kısıtlılık nedeniyle emlak vergisi ödemelerinin durdurulması gereken hallere de dikkat edilmelidir.[1296]

1294 Bu konular *Muafiyet, İstisnalar, İndirim ve Kısıtlılık* bölümünde incelenmiştir.

1295 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 12.12.2002 tarih ve E:2001/4690, K:2002/3792 sayılı kararında; *vergiden muaf veya istisna olmayı gerektiren şartların bulunup bulunmadığına ilişkin uyuşmazlığın hukuki nitelikte olduğu, çözümünde süresinde açılacak bir dava ile mümkün bulunduğundan dava açma süresinden sonra düzeltme şikâyet konusu edilip, başvurunun reddi üzerine açılacak davada incelenmesinin mümkün olmadığı,* belirtilmektedir. Bu nedenle muafiyetin şartlarının gerçekleştiği yönünde uyuşmazlık bulunmadığı halde muafiyet uygulanmamışsa bu husus vergi hatası olarak kabul edilmelidir. Muafiyet şartlarındaki uyuşmazlık ise hukuki uyuşmazlıktır ve yargı organlarınca giderilmelidir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 15.11.1991 tarih ve E:1991/25, K:1991/102 sayılı kararı; *imar planı değişikliği ve taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarını koruma yüksek kurulu kararı nedeniyle tasarrufu kısıtlanan taşınmaz için ödenen vergide hata bulunduğu iddiasının, vergi düzeltme istemine konu yapılabileceği ve bu konuda açılan davanın esasının incelenmesi gerektiği,* yönündedir.

1296 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 31.5.2007 tarih ve E:2007/1783, K:2007/2143 sayılı kararı özetle: *İmar planına alınan yerlerin tasarrufu kısıtlı yerlerden sayılacağı, imar programına alınan yerlerin kamulaştırma yapılıncaya kadar emlak vergisi ödemesinin durdurulacağı, kamulaştırma yapılınca, durdurma ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek emlak vergilerinin kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödeneceği, ancak imar planlarının yürürlüğe girmesinden itibaren en geç üç ay içinde bu planı tatbik etmek üzere 5 yıllık imar programlarının hazırlanması gerektiğinin kurala bağlandığı, bu hükümlerle kanun koyucunun taşınmaz sahiplerinin haklarının sürümcemede bırakılan imar planlarıyla zarara uğramasının önüne geçmeyi ve özel mülk statüsünden çıkması planlanan ve bu niteliği itibarıyla tasarrufu kısıtlanan taşınmazlar için haksız mali yükümlülüklerin devamına engel olmayı amaçladığı, bu nedenle imar planına alınan yerler için, plan tarihinden itibaren en geç üç ay içinde imar programının hazırlanması gerektiğini öngördüğü anlaşılmaktadır. Olayda, imar planına alınmakla birlikte henüz imar programına alınmayan davacılara ait taşınmaz için planda olduğu döneme ilişkin olmak üzere 2001-2005 yıllarında ödenen emlak vergisinin iadesine yönelik düzeltme ve şikayet başvurusunun, taşınmazların henüz imar programına alınan yerlerden olmadığı gerekçesiyle reddedildiği görülmektedir. Bu durumda imar planına alınan ve yasa uyarınca plana alındığı tarihten itibaren en geç üç ay içerisinde imar proğramına alınması gereken sözkonusu taşınmazın, süresinde imar programına alınmamış olması emlak vergisi ödemesinin durmasına engel teşkil etmeyeceğinden ve tahsil edilen dava konusu emlak vergilerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 118. ve devamı maddelerinde hükme bağlanan vergi hataları kapsamı içinde değerlendirilmek suretiyle bir*

2019. Emlak vergisinde oluşabilecek mevzuda hatalara örnek olarak şunlar verilebilir; bina sayılmayacak türden sabit yapılardan bina vergisi talep edilmesi, özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, üniversitelere ve Devlete ait binalar ve araziler için vergi tarhı yapılması, dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müştemilatına vergi tarhı yapılması, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalara vergi tarhı yapılması, imar programına alınmış bir yerin kamulaştırma yapılıncaya kadar emlak vergisi ödemesinin durdurulmaması,[1297] mesken olarak inşa edilen taşınmaza geçici muafiyet uygulanmaması...

2.1.1.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

2020. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata; aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

2021. Emlak vergisi yıllık olarak tarh edilip o yıl içinde 2 taksit halinde ödenir. Tarhiyata veya ödemelere ilişkin belgelerde dönemin yanlış gösterilmesi veya ikmalen ve idarece yapılan tarhiyatlarda veya ceza kesilen durumlarda bunlara ilişkin ihbarnamelerde dönemin yanlış gösterilmesi, geçici muafiyetin süresinden sonra da sürdürülmesi, muafiyet şartları kazanan taşınmazın muafiyet döneminin yanlış gösterilmesi, zamanaşımı hesaplanırken dönemlerin yanlış gösterilerek zamanaşımına uğrayan döneme vergi hesaplanması[1298] veya zamanaşımına uğramamış döneme vergi hesaplanmaması vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadır.

2022. Emlak vergisinde oluşabilecek mevzuda vergilendirme veya muafiyet döneminde hatalara örnek olarak şunlar verilebilir; bildirim verilmesi veya posta ile gönderilmesi üzerine düzenlenen tahakkuk fişinde mükellefiyetin başlayacağı sonraki yıla ilişkin vergilerin değil de bildirimin verilmiş olduğu yılın vergilerinin yer alması, ihbarnamede vergi dönemi olarak ödemenin usulüne uygun olduğu veya verginin zamanaşımına uğramış olduğu yılın gösterilmesi...

---

karar verilmesi gerekeceğinden, yukarıda açıklanan gerekçe ile aksi yönde verilen Bölge İdare Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir, şeklindedir.

1297 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 15.11.1991 tarih ve E:1991/25, K:1991/1 sayılı kararında; *imar planı değişikliği ve Taşınmaz Kültür Ve Tabiat Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulu kararı nedeniyle tasarrufu kısıtlanan taşınmaz için ödenen vergide hata bulunduğu iddiasının düzeltme istemine konu yapılabileceği ve bu konuda açılan davanın esastan incelenmesi gerektiği* belirtilmektedir.

1298 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 26.02.1986 tarih ve E:1985/421, K:1986/636 sayılı kararı; *zamanaşımı iddiasının vergi hataları içinde mütalaa edilemeyeceği*; **Danıştay 9. Dairesi**'nin 28.12.1987 tarih ve E:1986/828, K:1987/4214 sayılı kararı; *tahakkuk zamanaşımının vergilendirme hatası yoluyla incelenebileceği,* yönündedir.

2.1.2. Vergi Hatalarının Tespiti

2023. Vergi Usul Kanunu'nun 119'uncu maddesi vergi hataların hangi şekillerde meydana çıkarılabileceğini belirtmiştir. Buna göre hataların meydana çıkarılma yolları:

1) İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi,

2) Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi,

3) Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması,

4) Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ve

5) Hatanın ükellefin müracaatı ile meydana çıkarılmasıdır.

2023.1. Bu maddede sayılan hallerden *vergi incelemesi durumu*, Emlak Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesi ile emlak vergisinde yetkili vergi dairesi olan belediyelerin yetkileri dışında sayılmış bulunduğundan emlak vergisi bakımından bir hatanın ortaya çıkarılması yolu olarak kabul edilemez. Ancak bunun dışındaki diğer dört yolla vergi hatası tespit edilebilir. Bu yollara kısaca değinmek faydalı olacaktır.

2.1.2.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması veya Görmesi

2024. İlgili memur, emlak vergisi ile ilgili olarak çeşitli aşamalarda görevli bulunan memurlardır. Bu memur tarh, tebliğ, tahakkuk veya tahsil aşamasında görevli olabilir. İlgili memur tarafından vergi hatası herhangi bir işlem yapılırken tespit edilebileceği gibi, bu konudaki belge ve kayıtların incelenmesi veya yoklama sırasında da ortaya çıkarılabilir. Hatanın tespiti, işlemi yapan memur tarafından ortaya çıkarılabileceği gibi bu memurun yaptığı ve hatalı olan işleme dayanarak başka bir işlem yapacak olan memur tarafından da sağlanabilir.

2025. Vergi hatasının ortaya çıkarılması kadar daha hiç gerçekleşmeden önlenmesi de önemlidir. Bu nedenle vergiyle ilgili hangi aşamada işlem yapılırsa yapılsın vergi hatası oluşturabilecek hususların öncelikle kontrolü sağlanmalı; işleme ait belge ve kayıtlarda hata olmasını engellemek için, her belge ve kaydın kendi niteliği ve unsurları bakımından, şu hususlar gözden geçirilmelidir:

- Vergi konusu taşınmaz kime aittir?
- Bu taşınmazla ilgili muafiyet, istisna veya kısıtlılık var mı?
- Taşınmaz malikinin şahsi bilgileri, işlemdeki şahsi bilgilerle uyuşuyor mu?
- Verginin matrahı doğru mu?
- Matraha uygulanması gereken doğru bir şekilde uygulanarak, ödenmesi gereken vergi doğru olarak saptanmış mı?

- Söz konusu verginin dönemi doğru mu ve bununla ilgili kısmi veya tam ödeme var mı?

2025.1. Kontrol için dikkat edilecek hususlar daha da çoğaltılabilir. Burada dikkat edilmesi gereken her işlemin kendisine ait hususların kontrolünün sağlanmasıdır. Bu kontrol aynı zamanda işleme dayanarak yeni işlem yapacak olan memur tarafından da yapılmalı ve böylece silsile halinde gerçekleşen işlemlerin birisinde hata bulunması nedeniyle, işlem silsilesinin tümünün bozulmasının önüne geçilmelidir.

2.1.2.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Neticesinde Hatanın Görülmesi

2026. İlgili memurlar tarafından yapılan işlemlerde hata varsa bu hatalar, bu memurların üst yöneticileri tarafından söz konusu işlemle ilgili yeni bir işlem yapılırken veya bu işlemi tamamlayıcı nitelikte bir işlem yapılırken de ortaya çıkarılabilir. Aynı şekilde belli işlem veya işlemlerde vergi hatası bulunup bulunmadığı yönünde yapılacak özel incelemelerle de hatalar meydana çıkarılabilir.

2027. Hatayı ortaya çıkaracak olan üst memur duruma göre; *Şef, Mali Hizmetler Müdür Yardımcısı, Mali Hizmetler Müdürü, Belediye Başkan Yardımcısı* veya *Belediye Başkanı* olabilir. Ayrıca bu kişiler tarafından da vergi hatasına sebebiyet verilebileceği unutulmamalıdır. Bu nedenle vergi hatasının ortaya çıkmaması için dikkat edilmesi gerekli olan hususlara, üst memurlar tarafından da dikkat edilmelidir.

2.1.2.3. Hatanın Teftiş Sırasında Meydana Çıkarılması

2028. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 38'inci maddesinde *Belediye Başkanının, b*elediye teşkilâtının en üst amiri olduğu sayılarak, belediyeyi denetlemek de görevleri arasında sayılmıştır. Aynı Kanun'un 54'üncü maddesinde, belediye denetiminin amaçları arasında hataların önlenmesine yardımcı olmak da sayılmıştır. Kanun'un 55'inci maddesinde belediyelerde iç ve dış denetim yapılacağı, denetimin, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsadığı, iç ve dış denetimin 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılacağı, belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemlerinin, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetleneceği düzenlenmiştir.

2029. 5018 sayılı Kanun, iç ve dış denetimin ne şekilde yapılacağını düzenlemiştir. Dış Denetim Sayıştay tarafından, iç denetim ise Teftiş Kurulu Müdürlüğü ve İç Denetim Birimi tarafından yapılmaktadır. İşte bu sayılan denetimlerde de vergi hatası meydana çıkarılabilir.

2.1.2.4. Mükellefin Müracaatı

2030. Vergi hatası mükellefin başvurusu ile de ortaya çıkarılabilir ve uygulamada en çok rastlanan yöntem de budur. Mükellef tarafından kendini ilgilendiren işlemlerde hata olup olmadığının incelemesi ile hata kısa sürede ortaya çıkarılabilir. Mükellef tarafından yapılan başvuruda hatanın ne olduğu belirtilebileceği gibi hatanın varlığı yönünde inceleme yapılması da istenilebilir. Mükellef tarafından yapılan müracaatla aleyhine olan hataların yanında lehine olan hataların düzeltilmesi de istenilebilir. Bu başvuru mükellef olmayan, ama haklarında hatalı bir şekilde mükellefiyet, tarhiyat, tebliğ, tahsil v.b. işlemler yapılan kişi tarafından da yapılabilir.[1299] Böylece mükellef olmayan kişilerin de hata ile ilgili olmaları durumunda hatanın ortaya çıkarılmasını sağlayabileceklerini de söylemek mümkündür.

2.1.3. Düzeltme Usulü

2031. Vergi Usul Kanunu vergi hatalarının tespiti ve düzeltilmesi bakımından özel bir usul öngörmüştür. Bu usulün uygulanması ile hukuki ihtilaf niteliği taşımayan, daha çok basit nitelikteki ihtilafların çözüme kavuşturulması hedeflenmiş, hem mükellefin hem de idarenin gereksiz yere yargılama ile uğraşması engellenmiş olacaktır.

2032. Vergi hatalarının tespitinin ne şekilde yapılacağı daha önce açıklanmıştı. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması durumlarında mükellefin müracaatı olmaksızın vergi hatası düzeltilir. Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 125'inci maddesi uyarınca, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay nezdinde yargılaması sonuçlanmış ve yargı kararları kesinleşmiş olan konularda da vergi hataları, hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şartı ile düzeltilebilir.[1300]

2033. Vergi Usul Kanunu'nun re'sen düzeltme başlıklı 121'inci maddesi, idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re'sen düzeltileceğini, kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma haklarının saklı olduğunu öngörmüştür. Aleyhine

---

1299 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 11.04.1997 tarih ve E:1995/194, K:1997/188 sayılı kararında; *vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için düzeltme başvurusu yapabileceği,* belirtilmektedir.

1300 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 27.11.1992 tarih ve E:1992/40, K:1992/448 sayılı kararı; *vergi hatasının esası hakkında yargı kararı bulunduğu takdirde, düzeltme yolu izlenemeyeceği,* yönündedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 27.11.1992 tarih ve E:1992/250, K:1992/449 sayılı kararı; *tarhiyata karşı açılan davada vergi hatası ileri sürülmekle birlikte dava süreden reddedilmişse, düzeltme yolunun izlenebileceği*, yönündedir.

düzeltme işlemi yapılan mükellef bu hususa ilişkin kendisine yapılan tebliğden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilir.

2034. Eğer yapılan hata birden fazla mükellefe ilişkinse bu hatalar yönünden ayrı ayrı veya birlikte düzeltme de yapılabilir.

2035. Vergi hatasının düzeltilmesi hususunda mükellef, kanuni temsilcisi veya vekili tarafından da müracaat yapılabilir veya posta ile taahhütlü olarak gönderilebilir[1301]. Yazılı olarak yapılacak başvurunun herhangi bir şekil şartı bulunmamasına rağmen, başvuruda hatanın ilgili olduğu taşınmaz, hatanın ilgili olduğu dönem, miktar v.b. hususların belirtilmesinde hatanın olup olmadığının incelenmesi yönünden fayda vardır. Bununla birlikte bu hususların yer almadığı müracaatlar reddedilemez.

2036. Mükellef tarafından yapılan müracaat tahakkuku kesinleşmemiş bir vergiye ilişkinse tahakkukun kesinleşmesini durdurur. Aynı şekilde bu müracaat dava açma süresini de durdurur.[1302] Düzeltme başvurusunun verginin tahakkuk etmiş verginin tahsilini durdurmayacağını da özellikle belirtmelidir.[1303]

2037. Başvuru üzerine düzeltme ile ilgili işlemin ne kadar süre içerisinde yapılacağına ilişkin kanunda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bununla birlikte idareye başvuru ile ilgili genel bir düzenlemeye yer veren İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi göz önünde tutulduğunda, mükellefe cevap verme süresinin 60 gün olduğu ortaya çıkmaktadır. Buna

---

1301 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 30.01.2003 tarih ve E: 2001/4655, K:2003/273 sayılı kararına göre; *idareden düzeltilmesini isteme hakkı doğuran vergi hataları idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır*.

1302 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 17.03.1986 E: 1984/1617, K:1986/1009 sayılı kararında; *mahkemelerce, idareye dava açma süresi içinde yapılan müracaatın konusunun vergilendirme hatası oluşturup, oluşturmadığı araştırılamayacağı gibi 2577 sayılı Yasanın 11 inci maddesiyle bu tür başvuruların dava açma süresini durduracağı kesin olarak öngörüldüğü,* belirtilmektedir. Bununla birlikte vergi hatası kapsamında olmayan başvurular bakımından sürenin durmayacağını da belirtmek gerekir. Nitekim **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 22.10.1999 tarih ve E: 1999/78, K:1999/462 sayılı kararında; *tarhiyatın kaldırılması istemiyle vergi mahkemesinde süresi içinde dava açılmadığından ve davacının yaptığı başvurunun 213 sayılı Yasada yer verilen vergi hatası kapsamında bulunmadığından, dava açma süresinin, 2577 sayılı Yasanın 11 inci maddesi uyarınca düzeltme isteminin idarece reddine ilişkin işlemin tebliği tarihinin esas alınması suretiyle esas hakkında karar verilmesinin yasaya uygunluğundan söz etmek mümkün görülmediği,* belirtilmektedir.

1303 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 12.06.2000 tarih ve E: 1999/2681, K:2000/2716 sayılı kararında; *davacı tarafından düzeltme yoluna başvurulmuş olması verginin tahsil işlemini durdurmayacağından kesinleşen kamu alacağı için ödeme emri düzenlenmesinde kanuna aykırılık bulunmadığı,* belirtilmektedir. Danıştay 7. Daire'sinin 08.03.1999 tarih ve E:1997/447, K:1999/934 sayılı kararı da aynı yöndedir.

göre mükellef tarafından, altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, vergi mahkemesinde dava açabilirler. Mükellef altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Bu altı aylık bekleme süresi, ancak başvuruya altmış gün içerisinde kesin olmayan biçimde cevap verildiği hallerde işletilebilecektir, zımnen red durumlarında altı aylık bekleme süresi söz konusu olamaz. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açabilirler.[1304]

2038. Başvuru alındığında, talep Vergi Usul Kanunu'nun 123'üncü maddesi uyarınca, vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur. Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesine göre, vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu konuda emlak vergisi bakımından yetki, Emlak Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinin atfı gereğince *mali hizmetler müdürü*ndedir. Mali hizmetler müdürü bu yetkisini yardımcısına devredebilir. Bu durumda mükellefçe yapılan müracaatın ilgili olduğu husus hangi konuyu ilgilendiriyorsa o şeflik tarafından, örneğin tahakkuka ilişkinse tahakkuk şefliği, konu hakkında görüş hazırlanarak Mali hizmetler müdürüne veya yardımcısına sunulacaktır ve mali hizmetler müdürüne veya yardımcısı düzeltme talebini yerinde görürse düzeltme yapılacaktır. Düzeltme talebi uygun bulunmazsa bu husus mükellefe yazı ile tebliğ edilecektir.[1305]

2039. Düzeltme talebi reddedilen mükellef, talebini işleme ait dava açma süresi içerisinde yapmışsa, red talebinin kendisine tebliğinden itibaren kalan süre içerisinde dava açılabilir. Örneğin dava süresi 30 gün olan bir işlem hakkında, işlemin ilk tebliğ tarihinden sonra 5'inci gün içinde düzeltme talebinde bulunulmuşsa, düzeltme talebinin reddine ilişkin tebliğin yapılmasından itibaren mükellef 25 gün içerisinde söz konusu düzeltme talebinin reddi işlemine karşı dava açabilecektir.

2040. Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesi dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme taleplerinin reddine ilişkin ayrı bir müracaat yolu daha düzenlemiştir. Bu usul *şikâyet yolu ile müracaat* olup ayrıca incelenecektir.

1304 Maddede altmış gün denilmesine karşın Kanun'un 7'nci maddesine göre genel dava açma süresi olan 30 gün göz önünde bulundurulmalıdır.

1305 Tebliğin nasıl yapılacağı *Tebligat* bölümünde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

2041. Re'sen düzeltme sonucunda vergi tarhı yapılmışsa gecikme faizi uygulanmaz.[1306] Re'sen veya müracaat üzerine yapılan düzeltme hakkında, Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesi gereğince düzeltme fişi düzenlenecektir. Hata mükellef aleyhine ise, fazla olan vergi terkin edilir. Fazla olan vergi tahsil edilmişse, bu miktar mükellefe iade edilir. Düzeltme fişinin bir sureti mükellefe tebliğ edilir. Bu tebliğde ayrıca, iade edilecek miktar, iadeyi almak için müracaat edeceği birim ve müracaat süresi de mükellefe bildirilmelidir.[1307] Mükellefin müracaat süresi tebliğden itibaren 1 yıldır. Mükellef bu süre içerisinde fazla ödenen vergiyi almak için müracaat etmezse hakkı düşer ve bu tutarı isteyemez. Ancak yapılan bildirimde 1 yıllık sürede başvurmazsa hakkının düşeceği yolunda açıklama yer almazsa, bu hak düşürücü süre işlemez. Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenlenen mücbir sebeplerin varlığı halinde de bu süreler işlemez. Mükellef tarafından yapılacak iade talebinde verginin nakden iadesinde bulunulabileceği gibi, vadesi gelmiş veya gelmemiş borçlarına mahsup edilmesi istenilebilir. belediyece bu istem çerçevesinde iade veya mahsup işlemleri yapılmalıdır.

2042. Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği öngörülmüştür. Bu konuda Maliye Bakanlığınca 2004/7 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi yayımlanmıştır.

2043. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan, "fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin, düzeltilme işleminin ta-

---

1306 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 23.3.1995 tarih ve E: 1994/4194, K:1995/636 sayılı kararında; *yapılan düzeltmede ikmalen, resen ve idarece yapılmış bir tarhiyat söz konusu olmayıp yükümlü tarafından verilen beyanname ile bildirilen matrah üzerinden yapılan tarh ve tahakkuk söz konusu olduğundan açıklanan Vergi usul Kanunu'nun 112'nci maddesi karşısında gecikme faizi uygulanmasında yasal isabet bulunmadığı,* belirtilmektedir.

1307 Mükellefin düzeltme dilekçesi üzerine vergi dairesince beyannamede matrah hatası yapılıp yapılmadığının incelenmesi, hata yapılmışsa düzeltme fişi ile fazla verginin terkin edilmesi, şayet hata olmadığı anlaşılmışsa düzeltme talebinin reddi ile durumun mükellefe yazı ile bildirilmesi gerekmekte olup, düzeltme talebi üzerine hiç bir işlem yapılmadan doğrudan doğruya ödeme emri tanzim ve tebliği kanuna aykırıdır (**Danıştay 4. Dairesi**'nin 22.2.1985 tarih ve E:1984/1145, K:1985/534 sayılı kararı).

Danıştay 9. Dairesi'nin 19.10.2004 tarih ve E:2002/1855, K:2004/5076 sayılı kararı; *bir kısım mahsup talebi kabul edilmeyerek aleyhine düzeltme yapılan yükümlüye; 213 sayılı Kanun'un 121'inci maddesine göre düzeltme fişlerinin tebliği gerekir iken, doğrudan ödeme emri düzenlenmesinin yerinde olmadığı* yönündedir.

mamlanması tarihini takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir" hükmü Anayasa Mahkemesi'nin 10.02.2011 tarih ve E:2008/58, K:2011/37 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından itibaren bir yıl sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir. Bu nedenle bu madde hükmü 14.05.2012 tarihine kadar yürürlüktedir. Bu tarihten sonra yapılacak iadelerdeki faiz için yasal düzenleme yapılması gerekmektedir. Yasal düzenleme yapılmadığı takdirde iadeler için faiz ödenmesi mümkün olmayacaktır.

2044. Bununla birlikte Danıştay 4. Dairesi'nin 06.10.2011 tarih ve E:2011/5499, K:2011/6892 sayılı kararında; "Anayasa Mahkemesi'nin 14.5.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve yayım tarihinden itibaren bir yıl sonra yürürlüğe girecek olan 10.02.2011 tarih E:2008/58, K:2011/37 sayılı kararına ve Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye ekli 1 No'lu Ek Protokol'ün 1'inci maddesine atıf yapılarak; hukuka aykırı bulunarak tahakkukun iptal edilmesi durumunda, haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesi ve Mahkemece faiz yönünden yeniden verilecek kararda; 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri dikkate alınarak karar verilmesi gerektiğine" karar verilmiştir.[1308]

2.1.4. Şikâyet Yolu ile Müracaat

2045. İdarece re'sen mükellef aleyhine düzeltme yapıldığı takdirde mükellefin bu işleme karşı 30 gün içerisinde dava açabileceği, idarece mükellefin talebine 60 gün içerisinde cevap verilmezse 60 günün bittiği tarihten itibaren kalan dava açma süresi içinde işleme karşı dava açılabileceği, hakkında işlem tesis edilen mükellef tarafından bu işleme karşı dava açma süresinde müracaat yapılmış olup da bu talep reddedilmişse ilk tebliğden müracaat süresine kadar geçen sürenin, dava açma süresinden düşülmesiyle kalan süre içerisinde talebin reddine karşı tebliğden sonra dava açabileceği belirtilmişti. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesinin dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme taleplerinin reddine ilişkin ayrı bir müracaat yolu düzenlediğine de değinilmişti.

2046. Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesine göre, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunan-

---

1308 Bu konuda ayrıca *Tahsilât* Bölümünde yer alan *Haksız Tahsil Edilen Vergilerin Red ve İadesinde Faiz Konusu* başlığına bakılabilir.

lar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.[1309] Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.

2047. Emlak vergisi yönünden şikâyet yolu ile müracaat *Belediye Başkanı*na yapılır. Belediye başkanı tarafından şikâyetin reddi halinde bu hususun mükellefe tebliğinden itibaren bu red işlemine karşı 30 gün içerisinde dava açılabilir. Bununla birlikte belirtmek gerekir ki; uygulamada *Belediye Mali Hizmetler Müdürü*nün işlemine karşı *Belediye Başkanlığı*na değil de *Maliye Bakanlığı'*na müracaat yapılabilmekte ve hak kayıplarına neden olunabilmektedir.[1310] Aynı şekilde *Belediye Başkanlığı*na yapılan müracaata da *Belediye Başkanı* tarafından değil de *Mali Hizmetler Müdürü* tarafından usule aykırı bir şekilde cevap verilmektedir. Bazı durumlarda ise dava açma süresi geçtikten sonra yapılan müracaatlara ilişkin red işlemlerine karşı *Belediye Başkanlığı*na şikâyet yolu izlenilmeksizin doğrudan dava açma yoluna gidilmektedir ve bu durumda mahkemelerce idari merci tecavüzü[1311] olduğu yönünde karar verilerek dilekçeler *Belediye Başkanlığı*na gönderilmekte ve böylece uyuşmazlığın çözümü gecikmektedir.

2048. Şikâyet yoluna başvurabilmek için dava açma süresinin geçmiş olması ve başvurunun reddedilmesi ya da başvuruya 60 gün içerisinde cevap verilmeksizin başvurunun zımnen reddi gereklidir.[1312]

2048.1. Şikâyet yoluyla Belediye Başkanlığı'na başvurabilmek için öncelikle *Mali Hizmetler Müdürlüğü*nce verilmiş bir red veya zımnen red işlemi bulunmalıdır. *Mali Hizmetler Müdürlüğü*nce kesin ve yürütülmesi gerekli olmayan bir cevap verilmişse bu cevaba karşı şikâyet yoluyla müracaat yapılamaz, kesin ve yürütülmesi gerekli olan nitelikte bir cevabın verilmesi veya zımnen red süresinin dolması beklenir.[1313]

1309 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 11.06.2001 tarih ve E:2000/1631, K:2001/2097 sayılı kararı; *vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yapılan başvuruların Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesi kapsamında incelenmesi gerektiği,* yönündedir.

1310 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.01.2009 tarih ve E:2007/4737, K:2009/61 sayılı kararında; *düzeltme isteminin vergi hatalarını düzeltme yetkisi bulunmayan idareye yapılması üzerine tesis edilen işlem üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin, tekemmülü doğru olarak gerçekleşmediğinden dava konusu edilmesine ve Mahkemece işin esasına girilerek karar verilmesine olanak bulunmadığı, ancak davacıların beş yıllık zamanaşımı süresi içinde yetkili olan vergi dairesi müdürlüğünden düzeltme isteminde bulunabilecekleri,* belirtilmiştir.

1311 İdari merci tecavüzüne ilişkin *İlk İnceleme* başlığında açıklamalara yer verilmiştir.

1312 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 11.06.1999 tarih ve E:1998/379, K:1999/349 sayılı kararı; *şikâyet başvurusunun zımnen reddi üzerine 30 günlük sürede açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddinde hukuka uygunluk bulunmadığı,* yönündedir.

1313 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 12.06.2000 tarih ve E:1999/2360, K:2000/1909 sayılı kararı; *ida-*

2048.2. Bununla birlikte dava süresi içerisinde yapılan müracaatların reddine karşı da şikâyet yoluna gidilmesi de mümkündür ancak bu durumda doğrudan dava da açılabileceğini ve dava süresinden sonra yapılan düzeltme işlemlerinin reddine karşı şikâyet yoluna başvurulmadıkça dava açılamayacağını da belirtmek gereklidir.[1314]

2049. Ancak yapılan ilk düzeltme başvurusuna karşı red cevabı *Belediye Başkanlığı* tarafından verilmişse, bu durumda şikâyet mercinin görüşü açıklık kazanmış olduğundan başvuru yolu tüketilmiştir ve bu durumda *Belediye Başkanlığı*nın cevabına karşı 30 gün içerisinde doğrudan dava açılabilir.[1315]

2050. Yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine ne kadar süre içerisinde şikâyet başvurusunda bulunabileceğine ilişkin kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak bu hususta İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 11'inci maddesi göz önünde bulundurulduğunda, bu madde dava açmadan önce üst makama dava açma süresi içerisinde başvurulabileceğini düzenlemektedir,[1316] dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurusuna karşı dava açılabilmesi için şikayet yoluna gidilmesini öngördüğünden ve şikayet yoluna gitme öngörülmemiş olsa idi talebin reddine karşı normal dava süresinde dava açılabileceği de düşünüldüğünde, üst merciye karşı şikayet yoluyla müracaat etme süresinin işlemin tebliğinden itibaren genel dava süresi olan 30 gün olduğu söylenebilir.

2051. Vergi Usul Kanunu'nda şikâyet merci tarafından şikâyete ne kadar süre içerisinde cevap verileceği yönünde de bir düzenleme bulunmamaktadır.

---

reye tanınan yasal cevap verme süresi dolmadan dava açılır ve dava reddedilirse yeni bir idari dava açma süresinin işlemesine olanak bulunmadığı, yönündedir.

1314 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 20.01.1995 tarih ve E:1992/7719, K:1995/83 sayılı kararında; *başvuru hakkının dava açma süresini geçirenlere tanındığına göre; süreyi geçirmeyenlerin bu haktan öncelikle yararlanabilecekleri sonucuna varıldığı, mahkemece, dava açma süresi geçirildikten sonra mükelleflerin düzeltme ve şikâyet yoluna başvurmalarının mümkün olduğu gerekçesiyle davanın reddedilmesinde isabet görülmediği,* belirtilmektedir.

1315 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 23.12.2003 tarih ve E:2003/2030, K:2003/5179 sayılı kararında; *davacıların, 21.11.2002 tarihinde yaptıkları düzeltme başvurusu, idari dava açma süresinin geçirilmesinden sonra yapılmış olduğundan, bu başvurunun reddi üzerine şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına gidilmesi gerekli ise de; dosya içerisinde bulunan 10.7.2002 gün ve 030745 sayılı yazısında, Maliye Bakanlığı (**Gelirler Genel Müdürlüğü**)benzer bir olayla ilgili olarak görüşünü açıklamış bulunduğundan, bu yola gidilmeden davanın açılmış olması, mahkemece işin esasının incelenmesine engel değildir, denilerek düzeltme konusu işlemle ilgili olarak şikâyet yoluyla başvurulacak merciinin görüşünün açıklanmış olması durumunda şikâyet yoluna gidilmeksizin dava açılması uygun bulunmuştur,* ifadesi yer almaktadır.

1316 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 03.02.2005 tarih ve E:2004/1655, K:2005/146 sayılı kararı; *2577 sayılı Kanun'un üst makamlara başvurmayı düzenleyen 11'inci maddesinin, vergi, resim, harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinde ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanamayacağı,* yönündedir.

Bununla birlikte İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 10'uncu ve 11'inci maddesi göz önünde tutulduğunda, mükellefe cevap verme süresinin 60 gün olduğu ortaya çıkmaktadır. 60 gün içerisinde cevap verilmezse şikâyet reddedilmiş sayılır. Mükellef tarafından, altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, şikâyet talebini reddeden işleme karşı vergi mahkemesinde dava açılabilir. Mükellef 60 günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Bu altı aylık bekleme süresi, ancak başvuruya altmış gün içerisinde kesin olmayan biçimde cevap verildiği hallerde işletilebilecektir, zımnen red durumlarında altı aylık bekleme süresi söz konusu olamaz.[1317] Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, otuz günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse,[1318] cevabın tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açılabilir.[1319]

1317 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 06.11.2007 tarih ve E:2007/2623, K:2007/4486 sayılı kararında; *24.2.2006 tarihli düzeltme talebinin, cevap verilmemek suretiyle zımnen reddi üzerine, 10.5.2006 tarihli şikâyet başvurusuna altmış gün içerisinde cevap verilmemek suretiyle 9.7.2006 tarihinde oluşan zımni ret işleminin iptali istemiyle, bu tarihten itibaren dava açma süresi içerisinde (sürenin son gününün ara verme zamanına rastlaması nedeniyle) en geç 12.9.2006 tarihine kadar dava açılması gerekirken, zımni ret işleminin oluşmasından sonra verilen 11.7.2006 tarih ve 53238 sayılı kesin nitelikte olmayan cevabı istemin reddi kabul etmeyerek, şikâyet başvurusuna altmış gün içerisinde herhangi bir cevap verilmemesi nedeniyle, yararlanılması mümkün olmayan altı aylık bekleme süresinin dolmasını müteakip, 28.11.2006 tarihinde mahkeme kaydına giren dilekçeyle açılan davanın, süre aşımı sebebiyle reddi gerekirken, aksi gerekçeyle reddi yolundaki temyize konu mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmediği,* belirtilmiştir.

1318 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 23.09.2008 tarih ve E:2007/5310, K:2008/3264 sayılı kararında; *01.03.2006 tarihinde yapılan müracaatın, 03.04.2006 tarihinde istemin reddi üzerine, 16.02.2007 tarihinde şikâyet başvurusunda bulunulduğu bu başvurunun 05.07.2007 tarihli işlemle reddedilmesi sonucu 10.8.2007 tarihinde işlemin iptali istemiyle dava açıldığı belirtilerek, açılan davanın süresinde olduğuna,* karar verilmiştir. **Danıştay 11. Dairesi**'nin 18.11.1999 tarih ve E:1999/2824, K:1999/4339 sayılı kararı; *2577 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi uyarınca tesis edilen vergilendirmeye ilişkin işlemlere karşı, 213 sayılı Kanunda düzenlenen düzeltme ve şikayet yoluna başvurulması sonucunda şikayet başvurusunun reddi yönündeki işlemin iptali istemiyle açılacak davada 2577 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde belirtilen usullere bu yasada yer alan süre ile ilgili genel hükümlerin uygulanacağı,* yönündedir.

1319 Maddede altmış gün denilmesine karşın Kanun'un 7'nci maddesine göre genel dava açma süresi olan 30 gün göz önünde bulundurulmalıdır. Nitekim, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 11.06.1999 tarih ve E:1998/379, K:1999/349 sayılı kararında; *yapılan şikayet başvurusu üzerine açıkça veya zımnen kurulan işlemlerin, 2577 sayılı Yasanın 7'nci maddesi uyarınca tebliğinden başlayarak 30 gün içinde vergi mahkemesinde açılacak iptal davasına konu edilebileceği, şikayet başvurusunun zımnen reddine ilişkin işlemlere karşı dava açma sü-*

2052. Düzeltme ve şikâyet başvurusundan sonra açılacak davalar bu işlemlerin iptaline ilişkindir.[1320] Bu nedenle bu işlemlerin aleyhine açılan davalarda başvuru kapsamında olmayan hususların incelenmesine olanak bulunmamaktadır.[1321]

2.1.5. Düzeltmeye Konu Edilemeyecek İşlemler

2053. Vergi hatalarının neler olduğu, ne şekilde ortaya çıkarılıp nasıl düzeltilebileceği açıklanmış olmakla birlikte vergi hatalarının ve düzeltme işleminin sınırının daha da iyice belirlenmesi açısından vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyecek ve bu nedenle de düzeltmeye konu edilemeyecek işlemlere de değinmek gereklidir.

2054. Vergi Usul Kanunu'nun 121'inci maddesine göre, idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltileceği ve kanunun 125'inci maddesi uyarınca, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay nezdinde yargılaması sonuçlanmış ve yargı kararları kesinleşmiş olan konularda da vergi hataları, hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şartı ile düzeltilebileceğine yukarıda değinilmiştir. İşte bu iki hükmün birlikte değerlendirilmesi ile hangi hallerin düzeltmeye konu olabileceği, hangilerinin olamayacağı tespit edilebilecektir.

2055. Öncelikle düzeltmeye konu edilebilecek işlemlerin vergi dairesine, belediyeye, ait olan işlemler olduğunun unutulmaması gerekmektedir. Bu nedenle vergilendirme işleminde matrahın değerine esas olacak takdir komisyonu[1322]

---

resinin ise istemin reddedilmiş sayıldığı tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanacağı, 30 günlük dava açma süresi geçirilmeden açılan davanın esasının incelenmesi gerekirken süre aşımı nedeniyle reddi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmediği, belirtilmektedir.

1320 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 31.12.2004 tarih ve E:2001/2220, K:2004/3472 sayılı kararı; *dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi isteminde dava konusu idari işlemin, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikâyet yoluyla yapılacak başvuru sonucu tesis edilecek ret işlemi olduğu,* yönündedir.

1321 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 08.03.1996 tarih ve E:1994/602, K:1996/77 sayılı kararında; *düzeltme ve şikayet başvurusunda yer almayan bir hususun dava kapsamına dahil edilmesinin mümkün olmadığı,* belirtilmiştir.

1322 Takdir komisyonunun oluşumu *Matrah* bölümünde incelenmiştir. Burada hatırlatılması gereken *Takdir Komisyonunun*, belediyenin bir organı olmadığıdır.

Danıştay 9. Dairesi'nin 21.10.1999 tarih E:1999/745, K:1999/3699 sayılı kararında; *takdir komisyonu kararındaki değerin düşük veya yüksek olduğu yolundaki iddiaların hukuki ihtilaf niteliği taşıdığı ve ancak komisyon kararının tebliği üzerine süresinde vergi mahkemesinde açılmış bir davada incelenebileceği bu durumda kesinleşen değer yerine kaim olmak üzere düzeltme hükümleri uyarınca yeniden birim değer takdir edilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı,* belirtilmiştir.

Konuyla ilgili olarak **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 16.02.1999 tarih ve 5200 sayılı **özelge**sinde*:*

kararları ile birim maliyet değerlerine ilişkin Bakanlıkların tebliği düzeltmeye konu edilemez. Bunlarda hata olması durumunda ya kendilerince alınacak yeni bir kararla veya yargılama konusu olmalarıyla hata giderilebilecektir.

2056. Vergi dairesine, belediyeye, ait olan işlemdeki ihtilafın hukuki bir ihtilaf olmaması gereklidir. Hukuki bir ihtilaf varsa, buna yönelik iddialar düzeltme ve şikâyet kapsamında değildir.[1323] Düzeltme ve şikâyete konu olabilecek vergi hatalarının yorum gerektirmeyen, ilk bakışta anlaşılabilecek hatalar olması gereklidir.[1324] Hukuki bir sorun teşkil eden ve kanunların yorumu sonunda çözümlenebilecek nitelikte olan uyuşmazlık hakkındaki iddianın ancak süresinde ve tarhiyata karşı açılacak davada ileri sürülmesi ve incelenmesi mümkündür.[1325]

2057. Verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarındaki yorum tekniklerine başvurulması gerekli olan ve ilk bakışta anlaşılamayacak nitelikteki vergilendirme yanlışlıkları düzeltmeye konu edilemez ancak dava yolu ile çözümlenebilir.[1326]

Takdir komisyonlarının tespit ettiği asgari ölçüde arsa metrekare birim değerlerine karşı, kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekkül ve muhtarlıkların 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açma hakları mevcut bulunmaktadır. Bu durumda, kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekkül ve muhtarlıklar takdir edilen birim metre kare değerlerine karşı dava açmadıklarına göre; takdir kararları hakkında Bakanlıkça idari yönden yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır, ifadesine yer verilmiştir.

1323 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 31.03.2004 tarih ve E:2003/1191, K:2004/635 sayılı kararında; *olayın ve ileri sürülen iddiaların tamamen hukuki bir ihtilaftan kaynaklanması nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatasına ilişkin hükümlerine göre değerlendirilmesine olanak bulunmadığı,* belirtilmiştir.

1324 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 30.01.2003 tarih ve E:2001/4655, K:2003/273 sayılı kararında *vergi hatalarının, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin anılan Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıkları olduğu,* belirtilmiştir.

1325 **Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu**'nun 15.06.1974 tarih ve E:1965/34, K:1974/13 sayılı kararına göre; *hukuki sorun ve uyuşmazlıklar, vergi hataları ve düzeltme hükümleri dışındadır*. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 15.03.2005 tarih ve E:2002/4314, K:2005/377 sayılı kararında; *hukuki bir sorun teşkil eden ve yasaların yorumu sonunda çözümlenebilecek nitelikte olan uyuşmazlık hakkında, 213 sayılı Kanun'un yukarıda sözü edilen 122 ve 124'üncü maddeleri hükümleri uygulanamayacağından, şikâyet yoluyla düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden mahkeme kararında isabet görülmediği,* belirtilmiştir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 15.03.2005 tarih ve E:2001/1047, K:2005/380 sayılı kararı da bu yöndedir.

1326 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 07.12.2004 tarih ve E:2004/256, K:2004/2463 sayılı kararı; *uyuşmazlığın vergi hatası dışında maddi olayların değerlendirilmesi ve irdelenmesini gerektiren hukuksal bir sorun olarak ortaya çıkması ve yorumu gerektirmesi söz konusu olduğundan, düzeltme ve şikâyet yoluyla yapılan başvurunun zımnen reddine ilişkin işlemin yasaya uygun*

2058. Emlak vergisi bakımından muafiyet, kısıtlılık, istisna ve indirim hususları bakımından vergi hatası olduğu iddiasıyla düzeltmeye konu edinilip edinilmeyeceği hususu üzerinde özellikle durulması gereklidir.

2058.1. Danıştay'ın, hukuki uyuşmazlık olması nedeniyle emlak vergisinden muafiyet olup olmayacağı hususunun öncelikle vergi mahkemesinde incelenmesi gerektiği, vergi hataları kapsamında değerlendirilemeyeceği yönünde[1327] ve eski eser olarak belirlenen taşınmazına kısıtlı vergi uygulanmasına yönelik itirazının hesap ve vergilendirme hatası olmayıp hukuki uyuşmazlık olduğu yönündeki[1328] kararlarının yanı sıra; vakfın emlak vergisi mükellefi olduğu ve olayda vergi hatası bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddedilmesinde yasal isabet görülmeyerek, bunun vergi hatası kapsamında olduğunu belirten kararı[1329] da vardır.

2058.2. Bu konularla ilgili olarak da hukuki bir sorun teşkil eden ve yasaların yorumu sonunda çözümlenebilecek nitelikte olan uyuşmazlıkların vergi davasına konu edilebilecekleri söylenebilirse de bu konularla ilgili olarak yararlanma şartlarının neler olduğunun da göz önünde bulundurulması gereklidir. Örneğin muafiyet için bildirim şart olmayan hallerde bildirim yapılmazsa dahi geçmişe dönük zamanaşımı süresi içerisinde muafiyet uygulanması mümkünken, bildirim şartının öngörüldüğü muafiyet halleri için muafiyetten ancak bildirimde bulunulduğu tarih itibariyle yararlanmak mümkün olabilecek, geçmişe dönük muafiyet uygulaması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle bildirim şartının öngörüldüğü muafiyet ve benzeri hallerde bildirim yapılmasına rağmen muafiyet uygulanmamışsa bu husus düzeltmeye konu olabilecekken, bildirimde bulunulmadığı halde ilişkin olduğu dönemin muaf tutulması talebi düzeltme yoluyla ileri sürülemeyecektir. Bu nedenle muafiyet, kısıtlılık, istisna ve indirim hususları bakımından vergi hatası olduğu iddiasıyla düzeltme yoluna başvurulmasının mümkün olduğu söylenebilir.[1330]

---

olduğu, yönündedir. **Danıştay 11. Dairesi**'nin 16.06.1997 tarih ve E:1996/4042, K:1997/2365 sayılı kararı; *213 sayılı Kanun'un 116'ıncı 117'nci ve 118'inci maddeleri kapsamında bir vergi hatası bulunmayan hukuki yorum gerektiren iddiaların düzeltme ve şikâyet yoluyla açılan davada incelenemeyeceği*, yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 09.12.1986 tarih ve E:1984/213, K:1986/3326 sayılı kararı; *emlak vergisi beyannamesini süresinde vermeyen yükümlü adına salınan cezalı emlak vergisi tarhiyatının düzeltme, şikâyet yoluyla incelenemeyeceği, vergi mahkemesince çözümlenmesi gereken hukuki ihtilaf olduğu*, yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 14.02.1984 tarih ve E:1982/190, K:1984/1183 sayılı kararı; *arazi vasfında olan taşınmazlardan arsa vergisi istenilmeyeceği yolundaki itirazın hukuki uyuşmazlık olarak incelenmesi gerekeceği*, yönündedir.

1327 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 07.05.1985 tarih ve E:1983/1599, K:1985/771 sayılı kararı.

1328 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 27.02.1984 tarih ve E:1982/698, K:1984/1395 sayılı kararı.

1329 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 23.02.2006 tarih ve E:2005/552, K:2006/499 sayılı kararı.

1330 Bu hususlarla ilgili olarak ilgili bölümlerin *Bildirim ve Hükümleri* başlıklı kısımlarına bakılmalıdır.

Bu tür durumlarda vergilendirme hatalarının oluşabileceğini de göz önünde bulundurmak gereklidir.

2059. Tebligatlara ilişkin hatalı olduğu iddiaları, hata açık ve mutlak ise, örneğin mükellefle aynı isim ve soyadını taşıyan kişiye tebligat yapılmışsa, düzeltmeye konu edilebilir. Bunun dışında iddianın çözümünün vergi hatası dışında maddi olayların değerlendirilmesi ve yorumunu gerektirmesi durumunda, düzeltme ve şikâyet yoluyla yapılan başvurunun reddi üzerine açılacak davalarda tarhiyatın esasına yönelik iddiaların incelenmesinin mümkün değildir; ilanen tebligatın hatalı olduğuna yönelik iddialar ihbarnamenin tebliği üzerine açılacak bir davada incelenebilecektir.[1331]

2060. Verginin tarh, tahakkuk ve ödeme emri ile haciz işlemlerini de içeren tahsilât aşamalarında yapılan vergi hataları hakkında mükelleflerin 30 günlük (ödeme emrine itirazda 7 günlük) dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açmak suretiyle uyuşmazlığı yargı mercii önüne getirmek hakları bulunduğu gibi önce düzeltme yoluna başvurmak suretiyle vergi hatasının giderilmesini yetkili makamlardan istemek, reddi halinde, dava açma sürelerine bağlı kalarak yargı yerlerine başvurma hakları sadece vergi hataları yönündendir.[1332]

2061. Düzeltme ve şikâyet usulünün Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olması nedeniyle bu usulün genel olarak vergilendirme işlemleri için uygulanabileceği,[1333] tahsil ve cebren tahsil işlemlerinde uygulanamayacağı düşünülebilir.[1334] Ancak tahsil ve cebren tahsil işlemlerinde yer alan açık

---

1331 **Danıştay 4. Dairesi**nin 08.12.2004 tarih ve E:2003/256, K:2004/2486 sayılı kararı. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 10.10.1996 tarih ve E:1995/5295, K:1996/3586 sayılı kararı da *tebligata yönelik iddianın vergilendirme hatası kapsamına girmediği* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 14.10.1997 tarih ve E:1996/2853, K:1997/3037 sayılı kararı; *ihbarnamelerin tebliğinde yapılan hataların 213 sayılı Kanun'un 116-118 maddeleri uyarınca düzeltme-şikâyet yoluyla da giderilemeyeceği* yönündedir. Bu durumda mükellefin tebligatın hatalı olduğu yönünde müracaat yapması da menfaatine değildir. Tebligat hatalı olduğundan bu husus daha sonra ödeme emri gönderilse dahi ileri sürülebilecek ve mahkemece dikkate alınarak ödeme emri iptal edilebilecektir.

1332 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.01.2009 tarih ve E:2007/4737, K:2009/61 sayılı kararı.

1333 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 01.03.1999 tarih ve E:1997/4946, K:1999/849 sayılı kararı; *düzeltme ve şikâyet yoluna gidilebilmesi için vergilendirme işlemlerinin yapılmasında hata bulunması gerektiği,* yönündedir.

1334 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 24.10.2008 tarih ve E:2007/547, K:2008/715 sayılı kararında; *vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolunun, kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince 6183 sayılı Yasa uyarınca yapılan işlemleri kapsamadığı, bu nedenle davacının, ihtiyati haciz kararını öğrenmesi üzerine tahsil dairesine yaptığı başvurunun düzeltme başvurusu olmayıp, istemi kabul edilmediği takdirde idari davaya konu olabilecek idari işlem yaratmak amacıyla yapılmış bir*

ve mutlak vergi hataları için de düzeltme ve şikâyet usulüne başvurulabilir. Nitekim Kanun'un vergi hatasını tanımlayan 116'ncı maddesinde eksik veya fazla alınmadan bahsedilerek bu aşamada da vergi hatası olabileceği düzenlenmiştir. Bununla birlikte 6183 sayılı Kanun'un ödeme emrine karşı özel bir yargı yolu düzenlemiş olması karşısında ödeme emri bakımından düzeltme ve şikâyet yolunun uygulanamayacağını söylemek mümkündür.[1335] Ancak ödeme emrine karşı dava açma süresinin geçirilmesinden sonra düzeltme ve şikâyet yoluna gidilebilir.[1336] Haciz işlemelerine karşı da düzeltme yoluna gidilebilir ancak bu durumda şikâyet yolunun izlenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.[1337]

2062. Düzeltme ve şikâyet yoluna gidilip gidilemeyeceği konusunda özellik gösteren bir diğer durum da uzlaşmadır.[1338] Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesindir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi veya cezaya dava açamaz. Vergi Usul Kanunu'nun ek 7'nci maddesindeki dava açılmayacağı yolundaki hüküm düzeltme ve şikâyet yolunu da kapsamaktadır. Bu nedenle uzlaşma gerçekleştiğinde artık düzeltme ve şikâyet yoluna gidilemez denilebilir.[1339] Bununla birlikte uzlaşma tutanağında açık ve anlaşılır ha-

---

başvuru olduğu ve bu başvuruya karşı vergi mahkemesinde otuz gün içinde dava açılabileceği, ihtiyati haciz kararına karşı dava açma süresi olan yedi günün aşıldığı gerekçesiyle verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmediği, belirtilmiştir.

1335 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 02.04.1982 tarih ve E:1980/1487, K:1982/671sayılı kararı; *ödeme emrine itiraz üzerine vergi hatalarının düzeltilmesi yoluna gidilemeyeceği,* yönündedir. Bununla birlikte **Danıştay 7. Dairesi**'nin 05.10.2004 tarih ve E:2003/2031, K:2004/2338 sayılı kararı; *ödeme emri için ödeme emri gönderen makama başvurunun dava süresini durdurmayacağı, ödeme emri için üst makama başvuru yapılmışsa bunun İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 11'inci maddesi gereğince dava açma süresini durduracağı,* yönündedir.

1336 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 13.06.2003 tarih ve E:2002/610, K:2003/319 sayılı kararı; *ödeme emrine karşı, dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikâyet yoluna gidilmesi halinde, vergilendirme hatası olduğu, mükellefte ve matrahta bulunduğu yolundaki iddianın incelenmesi gerektiği,* yönündedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 19.03.2001 tarih ve E:2000/2117, K:2001/783 sayılı kararı; *ödeme emri tebliğinden sonra, ödeme emri içeriği vergilere karşı düzeltme-şikâyet yoluna gidilebileceği* yönündedir.

1337 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 29.04.2009 tarih ve E:2008/3892, K:2009/1477 sayılı kararında; *davacının, idari davaya konu olabilecek bir işlem tesisi için, dava açma süresi içinde yaptığı başvuruya olumsuz yanıt verilmesi suretiyle yetkili merci tarafından kurulan vergi dairesi müdürlüğü işleminin hukuka uygunluğu incelenerek karar verilmesi gerekirken, başvurunun 213 sayılı Yasanın 122'nci maddesi kapsamında değerlendirilerek, düzeltme yolunun izlendiğinin kabulüyle yazılı gerekçeyle sonuçlandırılan vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmediği,* belirtilmektedir.

1338 Bu konu hakkında ayrıntılı bilgi için *Uzlaşma* bölümüne bakılmalıdır.

1339 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 06.05.1991 tarih ve E:1990/1754, K:1991/1652 sayılı kararı; *uzlaşı-*

talar varsa veya bu tutanağa istinaden sonradan düzenlenen belgelerde vergi hatası oluşursa bu hususta düzeltme ve şikâyet yolunun kullanılması mümkün olmalıdır. Nitekim uzlaşma halinde, düzeltme ve şikâyet yoluna gidememe ve dava açamamaya ilişkin düzenlemenin vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörüldüğü yönünde Danıştay kararları da mevcuttur.[1340]

2.1.6. Düzeltme Zamanaşımı Süresi

2063. Bir vergi işleminde hata yapıldığı yönündeki başvurunun düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gereklidir.[1341] Tarh ve ceza zamanaşımı süreleri kural olarak vergi hatalarını düzeltme zamanaşımında da geçerlidir.[1342]

2064. Düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılan başvurunun reddi yolundaki işleme karşı dava açılmaması nedeniyle zamanaşımı süresinden sonra yapılan aynı konudaki düzeltme başvurusu üzerine kurulan olumsuz işlem yeni bir dava hakkı doğurmaz.[1343]

2065. Düzeltme zamanaşımı ayrıntılı olarak *Zamanaşımı* bölümünde *Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı* başlığında incelenmiştir.

---

lan ve tutanakla tespit edilen konularda dava açılamaz, düzeltme yoluna gidilemeyeceği, yönündedir.

1340 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 04.04.2006 tarih ve E:2005/2364, K:2006/942 sayılı kararında; *vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesinin, 213 sayılı Yasanın 11'inci maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturduğu, yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hatanın düzeltme hükümlerine göre giderilmesinin şartlarının mevcut olduğu, uzlaşmaya varılmış olmasının düzeltme ile ilgili hükümlerin uygulanmasını engellemediği sonucuna varıldığı,* belirtilmiştir.

1341 Danıştay 7 Dairesi'nin 12.03.1997 tarih ve E:1995/7184, K:1997/1046 sayılı kararı; *düzeltme ve şikayet başvurusunun vergi alacağının doğduğu yıldan başlamak üzere 5 yıllık süre içinde yapılabileceği* yönündedir. Danıştay 9 Dairesi'nin 07.01.1982 tarih ve E:1980/1396, K:1982/55 sayılı kararı; *5 yıllık zamanaşımı süresi geçtikten sonra yapılan başvurunun düzeltme zamanaşımı süresi geçirildiğinden bahisle reddedilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı,* yönündedir

1342 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 30.01.2003 tarih ve E:2000/5877, K:2003/271 sayılı kararı; *tarh ve ceza kesme işlemleri idari davaya konu edilmeyen vergi ve cezanın mükellefine geri verilmesinin, ancak, vergi hatalarının düzeltilmesine dair hükümler uyarınca ve zaman aşımı süresinde olanaklı olduğu,* yönündedir.

1343 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 07.12.2001 tarih ve E:2001/335, K:2001/475 sayılı kararı. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 20.11.1998 tarih ve E:1997/237, K:1998/367 sayılı kararı da aynı yöndedir.

2.2. Uzlaşma

2.2.1. Genel Olarak Uzlaşma

2066. *Verginin kanuniliği* ilkesi gereğince; vergi, muafiyet ve istisnaların konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması *yasama organı*nın yetkisinde olup bu yetki kanunlarla kullanılmaktadır. Verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri ise kanunlar çerçevesinde *yürütme organı*nca yapılmaktadır. Yürütme organı, bu konularda yalnızca kanun tarafından verilen yetkileri kullanabilir. Uzlaşma da, kanun ile yürütme organı olan vergi idaresine tanınmış bir yetkidir (Çağan,1982:133). Başka bir ifadeyle, mükellef ile vergi idaresi arasındaki vergi uyuşmazlığını hukuken ortadan kaldıran yasal bir kurum olan uzlaşmanın kapsamı, genel esasları, yapılışı ve hukuksal sonuçları kanun ile belirlenir (Kızılot ve Kızılot,2008:73).

2067. Uzlaşma, belli bir miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde mükellef ile vergi dairesinin pazarlık sonucu anlaşmalarıdır (Öncel vd,2010:170). Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyata karşı dava açmadan önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir yoldur.

2068. Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 23.10.1986 tarih ve E:1986/2, K:1986/2 sayılı kararında, uzlaşmanın vergi idaresi ile yükümlüyü uyuşmazlık çıkarmadan önce bir kez düşündürmek ve mümkün olursa anlaşabilmelerini sağlamak amacıyla kanuna konulduğu belirtilmektedir. Uzlaşma ile mükellef, vergi dairesi ve yargı organları uzun ve zaman alıcı işlemlerden kurtulmakta ve verginin tahsili sağlanarak mükellef ile idare arasındaki ilişkilerin düzeltilmesi amaçlanmaktadır (Aksoy,1996:115). Uzlaşma ile, vergi dairesi ile mükellef ya da ceza muhatabı, aralarında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, yargı yoluna başvurmadan kendi aralarında görüşerek, çözme imkânına sahip olmaktadır (Yılmaz,2009:322).

2069. Kısaca uzlaşma, alacaklı vergi dairesi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında doğmuş veya doğacak vergi ve cezalara ilişkin olarak, karşılıklı ödünlerle uyuşmazlıkların giderilmesidir (Bayraklı, 1998:20).

2.2.2. Uzlaşma Şekilleri

2070. Vergi Usul Kanunu uyarınca uzlaşma tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki şekilde sağlanabilmektedir.

2070.1. Vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önce mükelleflerin başvurabileceği uzlaşma yöntemi, *tarhiyat öncesi uzlaşma* olarak adlandırılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar konusunda henüz vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden gidilmektedir.

2070.2. Adına vergi tarh edilen ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabileceği uzlaşma yöntemi ise, *tarhiyat sonrası uzlaşma* olarak adlandırılmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya adına vergi tarh edilen ve ceza kesilen mükellefler başvurabilmektedir (Yılmaz,2009:323).

2071. Uzlaşmaya ilişkin yasal düzenlemeler uyarınca, belediyeler tarafından yapılan tarhiyatlar, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu olamayacağından emlak vergisi bakımından söz konusu olan uzlaşma şekli *tarhiyat sonrası* uzlaşmadır. Emlak vergisinde tarhiyat öncesi uzlaşma bulunmamaktadır.

2.2.3. Yasal Düzenleme

2072. Uzlaşmaya ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanunu'nun, "Uzlaşma" başlıklı Üçüncü Bölüm'ünde yer alan, Ek 1'inci maddesi ve devamı[1344] maddelerde düzenlenmiştir. Uzlaşmaya ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanunu'na, 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun'un 22'nci maddesi ile eklenmiştir.[1345]

2072.1. Emlak Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesi uyarınca, alınacak emlak vergileri hakkında Vergi Usul Kanunu'na ilişkin hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alındığından uzlaşma müessesesi belediyeler tarafından alınan emlak vergisini de kapsamaktadır.

2073. Tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşmalar ile ilgili olarak uyulacak esaslar 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Uzlaşma Yönetmeliği" ve "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" ile belirlenmiş[1346] olmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde yer alan: "İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır" hükmü gereğince, 01.08.2003 gün ve 25186 sayılı Resmî Gazete'de, İçişleri Bakanlığınca, *Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği* yayımlanmıştır.

2073.1. Bu bağlamda, Emlak Vergisi Kanun'una göre belediyeler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilen bir vergi olması dolayısıyla emlak vergisine ilişkin uzlaşma uygulamalarında, Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşmayla ilgili maddeleri yanı sıra, Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği hükümleri uygulanacaktır.

1344 Ek 1 ila Ek 10'uncu maddeler arasında.

1345 1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmış, uzlaşma vergi asılları sınırlandırılmıştır. Bu yeni düzenlemeye bağlı olarak uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilmesi esasına geçilmiş; ancak, 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun ile yeni bir değişiklik daha yapılarak ve 4369 sayılı Kanun öncesinde olduğu gibi, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yapılabilme imkânı yeniden getirilmiştir. Böylece, 01.01.1999 tarihi ile 14.08.1999 tarihi arasındaki kısa dönem dışında 1963 yılından beri uzlaşma uygulaması, cezalar bakımından da yer almış bulunmaktadır.

1346 Daha sonra, 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı Resmi Gazete'de bu yönetmeliklerde değişiklik yapan yönetmelikler yayımlanmıştır.

2074. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun değişik Ek 1'inci maddesi ile bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5'inci maddesin uyarınca, 29.06.2004 tarih ve 25507 sayılı Resmi Gazete'de 1 Sıra No.lu İl Özel İdareleri ve belediyeler Uzlaşma Tebliği yayımlanmıştır. Uzlaşma kapsamına girecek vergiler ile uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin belirlendiği bu tebliğde, belediyelerin uzlaşma kapsamına giren gelirler arasında, *Emlak Vergisi Kanunu uyarınca tahsil edilen bina ve arazi vergileri* de sayılmıştır.

2075. Sözü edilen yönetmelik ve genel tebliğ uyarınca "uzlaşma"dan faydalanabilmek için, mükellef adına, belediye tarafından vergi tarh edilmiş, ceza kesilmiş olması ve buna ilişkin vergi ve ceza ihbarnamesinin düzenlenmiş ve kendisine tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.

2.2.4. Uzlaşma Konuları ve Nedenleri

2076. Mezkûr Ek 1'inci maddeye göre; tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezaları girmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışındadır. Ancak, 366'ıncı madde uyarınca usulsüzlük cezası ile vergi ziyaının kıyaslanarak ağır olan cezanın kesildiği durumda, usulsüzlük cezası da uzlaşmaya konu edilebilir.[1347]

2077. Yine bu maddeye göre, mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin dört sebepten birine dayandırılması gerekmektedir.[1348]

1) Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe: Vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin veya usulsüzlük fiilinin işlenmesinin, mükellef

---

1347 Bu noktada, yasal süresi sonrasında kendiliğinden verilen beyanname (bildirim) kapsamında kesilecek cezaların uzlaşma konusu olup olamayacağı konusunda yasal bir boşluk olmakla birlikte, vergi ziyaı cezaları için uzlaşma yolunun kapalı tutulmasının hiçbir gerekçesinin bulunmadığını (Çolak,2000:164); ve bu konuda, 07.12.1999 tarih ve 23899 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 280 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, kendiliğinden verilen beyannameler (bildirimler) için yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyaı cezası da tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceği ifadesinin yer aldığını belirtmek yerinde olacaktır.

1348 Bu hususlar dışında ikmalen veya resen tarhiyat yapılan vergi ve cezalar konusunda uzlaşma yapılamıyor olmakla birlikte, uygulamada, mükellef veya ceza muhatabının kasıt unsuruyla hareket ettiği açıkça belirlenmediği durumlarda uzlaşma talebi kabul edilmekte; vergi idareleri tarafından söz konusu bu sınırlama geniş yorumlanmaktadır.

veya ceza muhatabı tarafından, kanun hükümlerine gereği kadar nüfuz edemediklerinden kaynaklandığının iddia edilmesi gerekir.

2) Yetkili makamların görüş ve izahatı nedeniyle yanılma: Mükellef veya ceza muhatabı tarafından, yapılan tarh işleminde Vergi Usul Kanunu'nun "Yanılma ve görüş değişikliği" başlıklı 369'uncu maddesinde belirtilen (mükellefe yazı ile yanlış izahat verilmesi veya görüşünün değişmesinden kaynaklanan) yanılma halinin bulunduğunun iddia edilmesi gerekir.

3) Hesap ve vergilendirme hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata: Vergi Usul Kanunu'nun, 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yer alan vergi hataları veya bunların dışındaki her türlü maddi hatanın bulunduğunun ileri sürülmesi gerekir.

4) Yargı kararları ile idarenin, ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının bulunduğunun ileri sürülmesi gerekir.

2078. Uzlaşma istemine başvuran mükellefin istemini bu dört sebepten birine dayandırması gerekmektedir (Öncel vd,2010:171). Bu sebeplerden hiç birinin olmaması halinde uzlaşma yoluna gidilemeyecek ve uzlaşma yapılamayacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesinde yer alan bu sebeplerle aynı zamanda uzlaşma yapılacak durumlar sayılmış bulunmaktadır.

2079. Ayrıca bu maddede, uzlaşma konularının sınırlarının belirlemesine yönelik olarak şu hususlar da hüküm altına alınmış bulunmaktadır:

2079.1. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.

2079.2. Uzlaşma talebi vergi (veya ceza) ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır.[1349] Uzlaşmadan yararlanabilmek için bu süreye dikkat edilmesi gerekmektedir.

2079.3. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda, aynı vergi (veya ceza) için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

2079.4. Uzlaşmanın gerçekleşmediği durumlarda, uzlaşma komisyonu tarafından bu durum belirtilmek üzere tutanak tutulur ve uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır.

2079.5. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve

---

1349 Vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı dava açılması ve cezalarda indirim uygulamaları için de 30 günlük süre belirlenmiş olduğu dikkate alındığında, Kanunda, uzlaşma için 30 günlük süre belirlenerek, uzlaşma, dava açılması ve indirim ile ilgili başvuruların aynı süre içinde yapılmasının amaçlandığı anlaşılacaktır.

Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu) göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.[1350]

2.2.5. Emlak Vergisinde Uzlaşma Yetkisi ve Kapsamı

2080. Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesinin 2'nci fıkrası ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlarla ilgili olarak, uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esasların İçişleri Bakanlığınca hazırlanacak yönetmelikle tespit edileceği belirtilmiştir.[1351]

2081. Belediyeler tarafından uygulanan, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar, İçişleri Bakanlığınca yayımlanan *Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği*yle belirlenmiştir. Bu Yönetmelik, esas itibariyle il özel idareleri ve belediyelerin vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezalarına ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenlenmiştir. Bu nedenle emlak vergisine ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşmayı kapsamaktadır. Emlak vergisinde tarhiyat öncesi uzlaşma bulunmamaktadır.

2081.1. Yönetmeliğin 2'nci maddesinde usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Vergi Usul Kanunu 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezaların uzlaşma kapsamında olmadığı hüküm altına alınmıştır.

2081.2. Yönetmeliğin 5'inci maddesinde; uzlaşma yoluna gidilebilecek vergiler ile ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri üst sınırın tayini hususunda İçişleri Bakanlığı yetkili kılınmış ve bunun bakanlıkça tebliğler ile belirleneceği belirtilmiştir.

2082. Uzlaşma yoluna gidilebilecek vergiler ile ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri üst sınırın tayini hususunda İçişleri Bakanlığı tarafından, 1 Sıra No.lu İl Özel İdareleri ve Belediyeler Uzlaşma Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğ ile Bakanlık, kendisine tanınan bu yetkinin uzlaşma komisyonlarınca kullanılmasını uygun görmüştür.

2083. Söz konusu Tebliğ'e göre; belediyelerce ikmalen veya idarece tarh ve tebliğ edilen vergi, resim ve harç asıllarına ilişkin olarak *özel kanunlarında belirtilen kanuni hadlerin altına düşmemek kaydıyla vergi asılları* ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezaları konusunda uzlaşmaya gidilebi-

---

1350 İl Özel İdareleri ve belediyeler Uzlaşma Tebliği'nde bu kişilerin uzlaşma komisyonu toplantısına, uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza koymaksızın, sadece görüşlerini açıklamak üzere katılabilecekleri belirtilmektedir.

1351 Belediye meclisinin ve encümeninin vergiler yönünde uzlaşma yetkisi bulunmadığını da hatırlatmak gerekir. Nitekim 5393 sayılı Belediyeler Kanunu'nun 15'inci maddesinin (h) bendinde vergi, resim ve harçlar sulh, kabul ve feragat ile sonlandırılabilecek uyuşmazlıklar dışında bırakılmıştır.

lecektir. Bu çerçevede olmak üzere, vergi asılları ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezaları konusunda uzlaşmaya, uzlaşma komisyonları yetkilidir. Emlak vergisi bakımından kanuni had; Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde belirtilen *emlak vergi değeri*dir.

2084. Bu durumda vergi aslında kanuni hadlerin altına düşülmemesi gerektiğinden vergi aslı uzlaşma kapsamında olmamaktır. Çünkü ikmalen ve idarece tarh edilecek emlak vergisi[1352] zaten verginin kanuni hadlerine[1353] göre tarhının yapılmamış olmasından kaynaklanmaktadır. Aynı şekilde verginin, *kanuni haddin* üstünde belirlenmiş olması durumunda vergi hatası söz konusu olacak, bu hata düzeltme ve şikâyete konu edilebilecektir. Bu nedenle emlak vergisine ilişkin olarak, uzlaşma komisyonu tarafından ancak vergi ziyaı cezaları ile ilgili uzlaşma yapılabilir.

2.2.6. Uzlaşma Komisyonu

2085. Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin "Uzlaşma Komisyonlarının Teşkili" başlıklı 6'ncı maddesine göre, uzlaşma komisyonu, belediye başkanının veya görevlendireceği başkan yardımcısı başkanlığında, belediye gelir şube müdürü, gelir şube müdürü olmayan yerlerde belediye hesap işleri müdürü, hesap işleri müdürü olmayan yerlerde muhasebeci ile belediye encümenlerince saymanlık biriminden seçilecek bir memur üyeden müteşekkil üç üyeden, kurulur. Komisyon üyelerinin tamamının katılmasıyla toplanır ve çoğunlukla karar verirler. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları halinde, vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.

2086. Uzlaşma komisyonlarının sekretarya hizmetlerini belediyelerin hesap işleri ile ilgili servisleri yerine getirir.

2087. Vergi Usul Kanunu'nun 92'nci maddesi uyarınca uzlaşma komisyonu başkan ve üyelerine bu komisyonlardaki görevleri dolayısıyla Maliye Bakanlığınca tayin olunacak miktarda ücret verilir.[1354]

1352 Bu konu için *Tarh ve Tahakkuk* bölümüne bakılmalıdır.

1353 Verginin kanuni haddi, arsa ve araziler için asgari metrekare birim bedeli göz önünde bulundurularak ve binalar için de arsa değerine inşaat birim maliyeti göz önünde bulundurularak, kanuni oranlar uygulanarak hesaplanacak olduğundan kanuni hadden fazla vergi tarhı mümkün değildir. Kanuni hadden fazla vergi tarhı mümkün olmadığından kanuni hadde inilerek uzlaşma sağlanması da mümkün değildir.

1354 Bu hususta Maliye Bakanlığınca 2000/5 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi yayımlanmıştır. Genelge ile Komisyonların memur olan başkan ve üyelerine bu komisyonlardaki görevleri dolayısıyla 01.08.2000 tarihinden itibaren her toplantı günü için 300 (Üçyüz) rakamının her yıl Bütçe Kanunu'nda tespit edilecek aylık kat sayı ile çarpımı sonunda bulunacak miktar üzerinden, aylık net 50.000.000.-TL.'nı aşmamak şartıyla ücret ödenmesi uygun bulunmuştur. Örneğin 2012 yılının ilk 6 ayı için aylık katsayı 0,06446'dür. Buna göre ödenecek ücret :300 x

2.2.7. Uzlaşma Talebi

2088. Uzlaşma talebi, ihbarnamenin mükellefe veya hakkında ceza kesilene tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde, ilgili belediyeye yapılır. Bu süre geçirildikten sonra yapılan başvurular reddedilir. Uzlaşma talebi için öngörülen bu sürenin mücbir sebeplerin varlığı durumunda da durmayacağına; [1355] sürenin geçirilmesinin mükellefler için, ek 7'nci maddedeki 15 günlük süreden yararlanamamak gibi hak kayıplarına neden olacağına[1356] dikkat edilmelidir.

2089. Başvuru süresinin en son gününün tatil gününe rastlaması mümkündür. Vergi Usul Kanunu'nun 18'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca, sürelerin son gününün resmi tatile denk gelmesi halinde süre takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter. Bu kural uyarınca uzlaşmaya başvuru süresinin en son gününün tatil gününe rastlaması halinde de başvuru süresi takip eden ilk iş gününün tatil saatine kadar uzayacaktır.[1357] Bunun dışında, uzlaşmaya başvurma süresini uzaması söz konusu değildir.[1358] Uzlaşma ta-

---

0,06446 = 19.338 TL olacaktır.

1355 Nitekim, **Danıştay 3. Dairesi**'nin, 17.04.1984 tarih ve E:1983/2499, K:1984/1467 sayılı kararında; *uzlaşma kurumunun bir vergi ödevi olarak değil bir mükellef hakkı olarak düzenlenmiş olması nedeniyle, mücbir sebeplerin varlığı durumunda uzlaşmaya başvuru süresinin durmayacağı,* belirtilmektedir.

1356 **Danıştay 9. Dairesi**nin 25.11.1987 tarih ve E:1988/4326, K:1987/2581 sayılı kararı. *uzlaşma talebinin dava açma süresinden sonra yapılmış olması halinde mükellefin, ek 7'nci maddedeki 15 günlük süreden yararlanamayacağı ve 13'üncü maddede belirtilen mücbir sebeplerin uzlaşma süresini durdurmayacağı,* yönündedir.

1357 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 22.10.1986 tarih ve E:1986/1190, K:1986/2058 sayılı kararı; *uzlaşma komisyonu kararlarına karşı açılan davanın vergi mahkemesinin görevine girdiği ve uzlaşma komisyonuna başvuru süresi olan 30 günün çalışmaya ara verme süresi (adli tatil) içinde bitmesi halinde uzlaşma komisyonları için çalışmaya ara verme söz konusu olmadığından sürenin uzamayacağı,* yönündedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 31.10.2000 tarih ve E:2000/905, K:2000/2999 sayılı kararında; *uzlaşma başvurusunda bulunma süresinin son gününün çalışmaya ara verme (adli tatil) zamanına rastlaması, bu sürenin tatil süresinin bitiminden itibaren 7 gün süreyle uzaması hakkındaki İdari Yargılama Usul Kanunu hükmüne tabi olmadığı,* belirtilmektedir. Uzlaşma komisyonunun faaliyeti yargısal bir faaliyet değildir. Ancak **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 05.02.1988 tarih ve E:1987/32, K:1988/8 sayılı kararında; *yürürlükten kaldırılan Vergi Usul Kanunu'nun ek 4. maddesinin uzlaşma talebinin Vergi Mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılacağı düzenlemesi göz önünde bulundurularak, uzlaşma başvurusunda bulunma süresinin son gününün çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde sürenin 7 gün uzayacağı,* belirtilmiştir.

1358 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 17.11.1993 tarih ve E:1992/34, K:1993/4809 sayılı kararı; *uzlaşma ile ilgili sürelerde mücbir sebep hallerinin dikkate alınamayacağı,* yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 20.11.1991 tarih ve E:1991/2637, K:1991/3646 sayılı kararı; *uzlaşmaya başvurma süresinin işlememesine neden olacak haller, ancak kişinin iradesi dışında gelişen tabii afet, savaş hali ve benzeri durumlarla kişinin bu tür haklarını kullanmasını imkânsız kılan çok ağır*

lebinin vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması gereken sürenin adli tatile denk gelmesi de, uzlaşma süresinin işleyişini durdurmaz.[1359]

2090. Tebliğe göre uzlaşma talebinin, mükellef veya ceza muhatabı tarafından bizzat veya resmi vekâletnamesini haiz vekili; tüzel kişiler, küçükler, kısıtlılarla vakıflar veya cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri tarafından yetkili uzlaşma komisyonuna yapılması gerekir.

2091. Yönetmeliğin 7'nci maddesine göre; uzlaşma komisyonları bir yargı organı olmayıp, kesilmiş olan cezada uyuşmak üzere yetkili kılınmış idareyi temsil eden kuruluşlardır. Bu nedenle, uzlaşma komisyonuna başvurma ve görüşmelere katılma konusunda mükellef veya ceza muhatabı adına hareket edecek kişinin avukat olması şart değildir. Bu kişilerin Noterlik Kanunu'nun 60'ıncı maddesi uyarınca düzenlenen ve mükellef adına kesilen ceza miktarında uzlaşmaya yetkili oldukları şerhini taşıyan resmi vekâletnameye sahip olmaları yeterlidir. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanun'a (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu) göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilecek olduğundan vekâletname şartı ile talep bu kişiler tarafından da yapılabilir.[1360]

2091.1. Buna göre uzlaşma talebinde bulunabilecekler şunlardır:

1) Mükellef veya ceza muhatabı,
2) Noterden alınmış vekâletnamesi olan vekil,
3) Tüzel kişiler, küçükler, kısıtlılarla vakıflar veya cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri.

2092. Talebin, mükellef veya ceza muhatabının bizzat veya resmi vekâletini haiz vekili vasıtası ile yetkili uzlaşma komisyonuna yazı ile yapılması veya posta ile taahhütlü gönderilmesi gerekir.

2093. Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmaya varılırsa komisyonlarının düzenleyecekleri tutanaklar kesin olup, bunlara karşı dava açılamaz. Uzlaşma olmazsa, vergi ve ceza için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

---

hastalık olabileceği, yönündedir.

1359 **Danıştay 3. Dairesi**'nin, 22.10.1986 tarih ve E:1986/1190, K:1986/2058 sayılı kararı.

1360 İl Özel İdareleri ve Belediyeler Uzlaşma Tebliği'nde bu kişilerin uzlaşma komisyonu toplantısına, uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza koymaksızın, sadece görüşlerini açıklamak üzere katılabilecekleri belirtilmektedir. Bu kişiler tarafından talep yapılabilecek ve uzlaşma toplantısına resmi vekâleti haiz herhangi bir nitelik aranmayan vekilin temsilen katılabileceği düşünüldüğünde, bu kişilerin toplantıya mükellef olmaksızın, temsilen tek başlarına katılabilecekleri söylenebilir.

2.2.7.1. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi

2094. Yönetmeliğin 10'uncu maddesine göre; uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekretarya,[1361] talebi komisyona intikal ettirmeden önce;

- Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını,
- Uzlaşmanın komisyon yetkisi içinde bulunup bulunmadığını,

inceler. Bu inceleme sonucunda, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğunun tespiti halinde talep reddedilir.[1362]

2095. Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğunun anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması hususu, görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile en az 15 gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi üzerine onbeş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

2096. Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağının anlaşılması halinde, yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir.

2097. Uzlaşma davetiyesi muhataba, Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir. Tebliğ tarihini ve imzayı içeren alındı belgesi uzlaşma dosyasına konulur.

2.2.7.2. Uzlaşma Görüşmeleri

2098. Mükellefin veya resmi vekâletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde, uzlaşma görüşmelerine başlanır. Yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde, uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha olarak düzenlenen tutanakla tespit

---

1361 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 31.10.2000 tarih ve E:2000/905, K:2000/2999 sayılı kararında; *başvurunun uygun şekilde ve süresinde yapılmadığına veya uzlaşma komisyonunun yetkisine girmediğine karar verme yetkisinin, sekretaryanın raporu üzerine, kendisine başvuruda bulunulan uzlaşma komisyonuna ait olduğu, başvurunun uzlaşma komisyonuna iletilmeden davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünce incelenmeksizin reddinin, yetkisizlik sebebiyle hukuka aykırı olduğu,* belirtilmektedir.

1362 **Danıştay 11. Daire**'sinin 20.9.2000 tarih ve E:1999/1497, K:2000/3435 sayılı kararında: *Uzlaşma komisyonları, uzlaşma müzakeresine başlamadan önce, talebin uygun şekilde ve müddeti içinde yapılıp yapılmadığını ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler. Talebin usulüne uygun şekilde yapılmadığını veya uzlaşmanın yetkisi dışında bulunduğunu tespit ederse esasa geçmeden talebi reddeder,* ibaresi yer almaktadır.

eder. Bu tutanağın üç nüshası da komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanır.[1363]

2099. Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline derhal verilir. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere hesap işleri servisine aynı gün intikal ettirilir. Bir nüshası da uzlaşma komisyonunda oluşan dosyalarda saklanır. Tutanağın alt kısmında bir yere "*Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda .... tarihinde aldım*" ibaresi ve mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirilir.

2100. Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya *ihtirazi kayıtla*[1364] imzalamak istemesi halinde uzlaşma sağlanamamış sayılır.[1365]

2101. Uzlaşma sağlanamadığı takdirde komisyonca bu husus belirtilmek üzere üç nüsha tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde, tutanağın iki örneği hesap işleri servisine gönderilir.[1366]

1363 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 28.01.1992 tarih ve E:1990/1800, K:1992/259 sayılı kararı; *başvuruyu yapanın uzlaşma isteminde bulunma yetkisi olup olmadığı araştırılmadan uzlaşma sağlanması durumunda geçersiz komisyon karar tarihi dava açma süresi hesabında dikkate alınmayacağı,* yönündedir.

1364 Uzlaşmada, çeşitli nedenlerle, uzlaşma tutanağına açıklama düşülmesi mümkündür. Yönetmelikteki, uzlaşmayla ilgili görüşme yapılmasına ilişkin düzenlemeler de bu duruma işaret etmektedir. Uzlaşma görüşmelerinde, mükellefin açıklamalarının, tutanağa uzlaşma komisyonunca kaydedilmesi gerekmektedir. Komisyon tarafından kaydedilmeyip mükellef tarafından düşülen açıklamalar, ihtirazi kayıt olarak kabul edilecektir. İhtirazi kayıt ise, uzlaşmanın sağlanamamış sayılma sebeplerinden biridir. Diğer bir ifadeyle ihtirazi kayıt halinde uzlaşma sağlanamamış sayılacaktır. Dolayısıyla ihtirazi kayıt düşülerek uzlaşma yapılması mümkün değildir. Nitekim, **Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu** da, Dokuzuncu Daire kararları ile Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararları arasında ortaya çıkan aykırılığın giderilmesi amacıyla vermiş olduğu, 23.10.1986 tarih ve E:1986/2, K:1986/2 sayılı kararında; *mükelleflerin uzlaşma tutanaklarına ihtirazi kayıt düşemeyeceklerine* hükmetmiştir. Aynı kararda: *İhtiraz; sakınma, çekinme, ihtirazi kayıt ise; belli hakları kullanmak hususunda serbesti saklamak isteyen tarafın bu konudaki beyanı"* olarak tanımlanmış ve bu tanımdan hareketle ihtirazi kayıt, "*bir konu üzerinde uzlaşmaya varılıp varılmadığı hakkında kesin bir durumu anlatmadığından Yasa Koyucu için gayeye uygun bir sonuç olarak görülmemiştir,* sonucuna varılmıştır.

1365 Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesi uyarınca.

1366 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 04.11.1982 tarih ve E:1981/3990, K:1982/4610 sayılı kararında; *uzlaşma tutanağının yükümlüye tebliğ edilmemiş olmasının kesinleşen amme alacağının 6183 sayılı Kanun hükmüne göre takibini engellemeyeceği,* belirtilmektedir. Bu husus tarhiyat sonrası uzlaşma için geçerlidir. Emlak vergisinde de tarhiyat sonrası uzlaşma söz konusu olduğundan bu husus göz önünde bulundurulmalıdır. İhbarnameye karşı dava açma süresi geçirilmiş veya

2102. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde, yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

2103. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda) komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile hesap işleri servisine bildirdiği takdirde, bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

2104. Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılamaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde, uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum, komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır.

2.2.8. Uzlaşmanın Gerçekleşmesi

2105. Uzlaşmanın gerek olumlu gerekse olumsuz bir şekilde gerçekleşmesi ile vergi ve cezalar bakımından bazı sonuçların doğacağı açıktır. Bu sonuçlar üzerinde durulması yerinde olacaktır. Bu çerçevede şunlar söylenebilir:

2106. Uzlaşma ile vergi cezaları ve gecikme faizinde indirim yapılmış olur.

2106.1. Esasen uzlaşma ile, ikmalen, resen ve idarece tarih edilen vergi ve vergi ziyaı cezalarının tutarı ile uzlaşılan vergi ve vergi ziyaı cezası tutarı arasındaki fark kadar vergi ve vergi ziyaı cezası indirimi sağlanmış olur. Ancak, emlak vergisi bakımından, *vergi asıllarına ilişkin özel kanunlarında belirtilen kanuni hadlerin altına düşmemek kaydı* bulunması sebebiyle, vergi aslında uzlaşma söz konusu olmayacak ve dolayısıyla da emlak vergisi aslında herhangi bir indirim olması mümkün değildir. Dolayısıyla, uzlaşma neticesinde vergi aslından da indirim yapılmış olması durumunda, aynı oranda gecikme faizinde de indirim uygulanacağı kural olmakla birlikte, emlak vergisi bakımından vergi aslından indirim yapılamayacağından gecikme faizinde de indirimin uygulanma olanağı bulunmamaktadır.

2106.2. Ayrıca, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası[1367] uyarınca vergi ziyaı cezası ke-

---

dava süresinin son gününe kadar mükellefçe nihai kabul yönünde dilekçe verilmemişse artık vergi kesinleşmiştir ve 6183 sayılı Kanun'a göre takibe geçilmesi mümkündür.

1367 Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği, 01.08.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş olup bu tarih itibariyle yürürlükte bulunan 213 sayılı Kanun'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına atıfta bulunmaktadır. Söz konusu atıf çerçevesinde mezkûr üçüncü fıkra: "Vergi ziyaına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır" hükmünün yer aldığı fıkradır. Zira, söz konusu yönetmeliğin yayım-

silen tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar uzlaşma kapsamına girmediğinden emlak vergisinde bu tür cezalarda uzlaşma ile indirim olması söz konusu olmayacaktır.[1368]

2106.3. İkmalen veya idarece tarh edilen vergilerin dava konusu yapılmasından sonra uzlaşılması halinde, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih ile mahkeme kararının tebliğ edileceği tarihe kadar geçen süreye ait gecikme faizi uygulanmaz.[1369]

2106.4. Netice itibariyle, emlak vergisi bakımından uzlaşma ile, vergi ziyaı cezasında indirim yapılabilmektedir.

2107. Uzlaşma kesin sonuç doğurur ve üzerinde uzlaşılıp tutanakla tespit edilen uzlaşma konularına ilişkin dava açılamaz ve şikâyette bulunulamaz.

2107.1. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup,[1370] gereği hesap işleri servisince derhal yerine getirilir.[1371] Bu husus bir içtihadı birleştirme kararının gerekçesinde; "uz-

---

landığı tarih itibariyle 213 sayılı Kanun'un 344'üncü maddesi 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun'un 11 inci maddesi ile değiştirilen hali olup toplam 4 fıkradan oluşmaktadır.

Ancak, 23.1.2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un 275 inci maddesiyle, 344'üncü maddede yeniden değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik neticesinde, 344'üncü maddenin daha önce 3'üncü fıkrası olan bu hükmü, maddenin 2'nci fıkrası haline dönüşmüş bulunmaktadır.

Ayrıca, Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği uyarınca İçişleri Bakanlığınca yayımlanan 29.06.2004 tarihli 1 Sıra No.lu İl Özel İdareleri ve belediyeler Uzlaşma Tebliğinin, uzlaşmanın kapsamını belirleyen "I. Uzlaşmanın Kapsamı" başlıklı bölümünde, ...344'üncü maddenin 2'nci ve 4'üncü fıkraları uyarınca kesilecek vergi ziyaı cezalarının uzlaşma konusu olabileceği; aynı maddenin 3'üncü fıkrası uyarınca kesilecek vergi ziyaı cezalarının uzlaşma kapsamında değerlendirilemeyeceği... belirtilmektedir. Tebliğin bu ifadesinde de, 213 sayılı Kanun'un 344'üncü maddesinin fıkra numaraları, 2008 tarihinden önceki düzenlemesine göre ifade edilmektedir.

Bu bağlamda, gerek yönetmelikte ve gerekse tebliğdeki 3'üncü fıkra olarak zikredilen fıkranın, halen yürürlükte bulunan 344'üncü madde metnindeki 2'nci fıkra olarak anlaşılması gerekmektedir.

Nitekim, 280 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de, kendiliğinden verilen beyannameler (bildirimler) için yüzde elli oranında kesilecek vergi ziyaı cezasının tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceği belirtilmektedir.

1368 Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2'nci maddesi uyarınca

1369 Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde yer alan, *uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır* hükmü uyarınca.

1370 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 22.02.1995 tarih ve E:1994/2255, K:1995/622 sayılı kararı; *uzlaşma komisyonu kararının dava konusu edilemeyeceği;* **Danıştay 3. Dairesi**'nin 20.9.1995 tarih ve E:1994/3105, K:1995/2514 sayılı kararı; *uzlaşma ile sonuçlandıktan sonra aynı konu için dava açılamayacağı,* yönündedir.

1371 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 14.10.2004 tarih ve E:2002/805, K:2004/4955 sayılı kararı; *uzlaşma başvurusu sonucu uzlaşmaya varılmışken, bu uzlaşmanın gereklerini derhal yerine getirmekle*

laşma tutanağı kesin olup, gereğini, vergi daireleri bir mahkeme ilamı gibi yerine getirmekle yükümlüdürler" şeklinde ifade edilmektedir.[1372] Uzlaşma tutanağının hesap işleri servisine intikali üzerine tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi ve ceza, uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltilir.[1373]

2107.2. Vergi Usul Kanunu'nun ek 6'ncı maddesi uyarınca, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesindir ve mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunamaz.[1374] Bu husus uzlaşma konusu edilen ceza ve cezanın bağlı olduğu vergi aslı için de geçerlidir.[1375]

2107.3. Ayrıca, uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan cezaya ve cezanın bağlı bulunduğu vergi aslına karşı dava açamaz.[1376]Bir başka ifadeyle, emlak vergisine ilişkin vergi ziyaı cezasında uzlaşma yapılması halinde artık söz konusu vergi aslı için de dava açılamayacak ve şikâyette bulunulamaycaktır.

2107.4. Dolayısıyla, emlak vergisi bakımından uzlaşma ile emlak vergisi aslı ve vergi aslına ilişkin gecikme faizinden indirim yapılamamakla birlikte; uzlaşma, sonuçları itibariyle emlak vergisinin aslını ve vergi aslına ilişkin gecikme faizini de etkilemektedir.

2108. Uzlaşma ile cezalarda indirim hükümleri aynı anda uygulanmaz; ancak uzlaşmadan vazgeçilerek indirimden yararlanılabilir. Uzlaşılan cezalar için artık ceza indiriminden yararlanılamaz.

2108.1. Mükelleflere, yapılan tarhiyata karşı, cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanılabilme hakkı tanınmıştır.[1377] Aynı

---

yükümlü bulunan vergi dairesi müdürlüğünce uzlaşma talebi geçersiz sayılarak, üzerinde uzlaşılan kısımlarda yeniden cezalı tarhiyata gidilmesinde isabet bulunmadığı, yönündedir.

1372 **Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu**'nun 02.07.1985 tarih ve E:1985/5, K:985/4 sayılı kararı

1373 Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12'nci maddesi uyarınca.

1374 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 06.05.1991 tarih ve E:1990/1754, K:1991/1652sayılı kararında; *yükümlünün başvurusu üzerine uzlaşma vaki olduğuna göre; artık bu konuda herhangi bir şekilde dava veya şikâyet yoluna gidilmesinin mümkün olmadığı ve bunun hak arama özgürlüğünü kısıtladığının düşünülemeyeceği,* belirtilmektedir.

1375 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 12.10.2004 tarih ve E:2002/1418, K:2004/4880 sayılı kararında; *uzlaşma tutanakları kesin olduğundan, aynı ihbarnamede vergi aslıyla birlikte tebliğ edilen ceza hakkında uzlaşmanın sağlanmış olması halinde, vergi aslının da kesinleşmiş olacağı,* belirtilmektedir.

1376 Vergi Usul Kanunu'nun Ek madde 7'inci maddesi uyarınca.

1377 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 25.03.1999 tarih ve E:1998/596, K:1999/1323 sayılı kararı; *kesilen vergi cezasında uzlaşılmış bulunması halinde, davanın vergi aslına ilişkin kısmının da incelenemeyeceği,* yönündedir.

ceza için hem uzlaşma hem de ceza indirimi talep edilmesi mümkün değildir. Bu durum, Vergi Usul Kanunu'nun ek 9'uncu maddesinde, "Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376'ncı madde hükümleri; [1378] hakkında 376'ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz" ifadesi ile hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

2108.2. Ancak, uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi uyarınca indirim talebinde bulunabilir.[1379] Uzlaşma talebinin reddine karşı dava açılmışsa indirimden yararlanılamaz.[1380] Uzlaşma isteminde bulunan mükellef (veya ceza sorumlusu) uzlaşmanın gerçekleşmesi veya uzlaşmanın vaki olmaması halinde, buna ilişkin tutanağın kendisine tebliğinden itibaren, 376'ncı maddede düzenlenen indirimden yararlanamaz.[1381] Bu nedenle mükellef tarafından vergi cezası ile ilgili olarak indirimden mi faydalanmasının mı yoksa uzlaşma yoluna gitmesinin mi menfaatine olduğunun bilinmesi gereklidir. Örneğin mükellef adına yapılan ikmalen tarhiyatta 1.000 TL vergi aslı, 1.000 TL tutarında vergi ziyaı cezası bulunsun. Bu durumda mükellefe ilk defa ceza kesildiği varsayılırsa, indirim talebinde bulunursa cezayı 500 TL olarak ödeyecektir. Uzlaşma talebinde bulunursa, uzlaşma görüşmelerinin durumuna göre bu cezayı daha fazla veya daha az olarak ödeyebilecektir.

2109. Uzlaşılaşma sonrasında, uzlaşılan vergilerin matrahlarını artıran nedenleri tespiti halinde tekrar tarhiyat yapılamaz.

1378 Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde vergi cezalarında indirim yapılması konusu düzenlenmekte olup bu konu *Cezaların Ödeme Süresi ve İndirim* başlığında incelenmiştir.

1379 Vergi Usul Kanunu'nun ek 9'uncu maddesi ve Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği'nin 13'üncü maddesi uyarınca.

1380 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 19.12.1995 tarih ve E:1995/2128, K:1995/5444 sayılı kararı; *uzlaşma için yapılan başvurunun reddi üzerine dava açılmayan hallerde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinin uygulanmasına engel bulunmadığı*, yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 13.03.1989 tarih ve E:1988/1409, K:1989/1264 sayılı kararı; *uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra Vergi Usul Kanunu'nun ek 7'nci maddesine göre tanınan 15 günlük ilave dava açma süresi içinde uzlaşmaya konu cezalı tarhiyata karşı dava açmak yerine 213 sayılı Kanun'un 376'ncı maddesi uyarınca ceza indiriminden yararlanmak üzere istemde bulunulabileceği,* yönündedir.

1381 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 27.10.2005 tarih ve E:2002/256, K:2005/2584 sayılı kararında; *indirim hakkından yararlanılmasının, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar mümkün olduğu, tutanak imzalandıktan sonra, 376'ncı maddede öngörülen indirim hakkından yararlanmasına olanak olmadığı,* belirtilmektedir.

2109.1. Uzlaşma sağlanan vergi ile ilgili olarak idarece aynı maddi hukuki olay nedeni ile mükerrer vergilendirme yapılamaz. Ancak farklı maddi hukuki olaylar nedeniyle yeni vergilendirme ve cezalar söz konusu olabilir.[1382]

2109.2. İkmalen veya idarece emlak vergisi tarh edilen mükelleflerin uzlaşma yapmaları sonrasında, herhangi bir sebeple matrahın artırılmasını gerektiren yeni bir durumun tespit edilmesi halinde, uzlaşılan vergilerin ait olduğu dönem için aynı nedenlerle tekrar tarhiyat yapılması mümkün değildir.[1383]

2110. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde, mükellefe (veya ceza muhatabına), uzlaşma gününden itibaren dava açma süresinin son gününe kadar, yeniden düşünme ve karar vermesi için süre verilir.

2110.1. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.[1384]

2111. Uzlaşmanın olumlu ya da olumsuz olarak sonuçlanması sonrasında, yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

2111.1. Bu durum Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesinde, "Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz" ifadesi ile açıkça belirtilmektedir.

2112. Uzlaşmanın zamanaşımının durmasına etkisi olmaz.

2112.1. Emlak vergisinde tarhiyat sonrası uzlaşma mümkün olması ve tarhiyat sonrası uzlaşmada da, uzlaşmaya konu vergi ve cezaları, uzlaşmadan önce tarh ve tebliğ edilmiş olduğundan zamanaşımı söz konusu olmayacaktır.

1382 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 28.09.2007 tarih ve E:2007/57, K:2007/275 sayılı kararı. Ayrıca, **Danıştay 7. Hukuk Dairesi**'nin 19.10.2000 tarih ve E:1998/3378, K:2000/2883 sayılı kararında; *idarenin uzlaşılan miktarları sonradan artıramayacağı, aynı konuda sonradan ikinci bir tarhiyat yapılamayacağı ve ceza kesilemeyeceği gibi, yükümlüler tarafından da idari davaya konu edilmesinin mümkün olmadığı, ancak uzlaşmanın kesinliğinin, uzlaşmaya bağlanan konular açısından geçerli olduğu, uzlaşma anında var olmayan, dolayısıyla da uzlaşmaya konu edilmemiş ve taraflarca üzerinde uzlaşılmamış ve uzlaşma tutanağında yer almamış konular bakımından uzlaşmanın kesinliğinden söz etmenin mümkün olmadığı, uzlaşma anına kadar kesilmiş bir cezanın bulunmaması ve uzlaşma tutanağında yer almaması sebebiyle, vergiler üzerinde uzlaşma sağlanmasından sonra ceza kesilmesi yoluna gidilmesinde kanuna aykırılıktan söz edilemeyeceği,* belirtilmektedir.

1383 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**'nun, 13.06.2003 tarih ve E:2002/592, K:2003/333 sayılı kararında; *aynı döneme ilişkin olarak, ancak uzlaşmaya varılan verginin dayandığı hukuki nedenlerden başka bir nedenin ortaya çıkması halinde, idarenin yeni bir tarhiyat yapabileceği*; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**'nun 28.09.2007 tarih ve E:2007/57, K:2007/275 sayılı kararında; *üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaların ait olduğu döneme ilişkin olarak, başka bir maddi olay ve hukuki sebebe dayalı olarak, yeniden vergi incelemesi ve tarhiyat yapılabileceği,* belirtilmektedir.

1384 Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesi uyarınca.

2113. Uzlaşma konusu, vergi ve cezalardaki hatalar düzeltilebilir.

2113.1. Uzlaşma tutanaklarının kesin olması ve bunlara karşı dava açılamaması esas olmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesi uyarınca vergi hataları, "kararlar"daki matrah ve vergi hatalarını da kapsamaktadır. Bu nedenle, uzlaşma komisyonu kararlarındaki vergi hataları da, düzeltme kapsamında değerlendirilebilmektedir. Ayrıca, yargı organları kararıyla kesinleşen durumlarda hata bulunması halinde, mahkemelerce bu hatalar hakkında karar verilmemiş olması halinde söz konusu hatalar bile düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebilmekte olduğundan uzlaşma konusu vergi ve cezalardaki hataların da düzeltilebileceğinin kabulü gerekir.[1385] Bu çerçevede, mevcut hükümlere göre hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesi mümkündür. Kısacası, uzlaşma tutanaklarında vergilendirme hataları yapılabileceği gibi bu hataların düzeltilmesi de mümkündür (Cenk,2001: 216-218).

2114. Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı verginin tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz[1386] ve kısmi uzlaşma yapılamaz.

1385 **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 09.12.2001 tarih ve 66094 sayılı **özelge**sinde, bu konu ile ilgili şu açıklamalar yer verilmiştir: *Tarhiyat sonrası uzlaşma yoluyla kesinleşen herhangi bir vergilendirme olayında hata türlerinden herhangi birinin yapıldığının tespit edilmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle, vergilendirme işleminde uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapılmış olan mevzu hatasının uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkate alınmamış olması nedeniyle, hatalı olarak uzlaşma yoluyla da kesinleşen miktarların düzeltme zamanaşımı hükümleri dikkate alınarak düzeltilmesi imkan dahilindedir*.

1386 Uzlaşma Yönetmeliğinin 7'nci maddesi uyarınca. Ayrıca, **Danıştay 4. Dairesi**'nin 14.6.2000 tarih ve E:1999/5635, K:2000/2810 sayılı kararında bu konuya ilişkin şu ifadeler yer almaktadır: *Mükellefle vergi idaresi arasında uyuşmazlıkların önce uzlaşma yoluyla giderilmesi amaçlanarak, vergi idaresi ile mükellef arasındaki sorunlardan, mükellefin kastı olmadan meydana gelenlerin ya da mükellefin veya İdarenin açık hatalarından kaynaklananların yargı prosedürüne gidilmeden her iki tarafın rızasıyla çözülebilmesi için uzlaşma müessesesi oluşturulmuştur. Bunun yanında, birden fazla vergi ve cezaya muhatap olan mükellefin, bu nedenlerden birisine karşı çıkarken diğerlerini kabul etmesi halinde, dönem matrahının bir bütün olarak uzlaşma konusu yapılması halinin uzlaşma müessesesinin işlevini görmesine engel olduğu düşüncesiyle, mükellefe matrah farkının bir kısmı için uzlaşırken bir kısmına ilişkin olarak da uzlaşmama imkânı, yani kısmi uzlaşma olanağı sağlanmıştır. Kanun'da böyle açık bir düzenleme mevcut iken, "Uzlaşma Yönetmeliği"nin 7 nci maddesinde, tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı belirtilmiş, "Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin" 4 üncü maddesiyle de, yine tarhiyat sonrası uzlaşmalarda kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı şeklindeki düzenleme geçerliliğini korumuştur. Bu düzenleme ile, yasayla getirilen kısmi uzlaşma olanağı, tarhiyat sonrası uzlaşmada, yukarıda sözü edilen yönetmelik ile ortadan kaldırılmış olup, İdarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır.*

2114.1. Bu husus Danıştay'ın bir içtihadı birleştirme kararında: "Uzlaşma, bir bütün olup aynı döneme ilişkin olarak salınan vergi ve kesilen cezanın tümünü kapsaması gerekir. Salınan vergi ve kesilen cezanın bir bölümü hakkında uzlaşma ve diğer bölümü hakkında ise yargı yoluna gitme olanağı yoktur. Aksi görüşün, uzlaşmanın bütünlüğü ilkesine ters düşeceği kuşkusuzdur"[1387] şeklinde ifade edilmiştir.

2115. Uzlaşmanın bu sonuçlarıyla birlikte, dava yoluna gidilmesi ve ödemeye ilişkin sonuçları da bulunmaktadır.

2.2.9. Dava Yoluna Gidilmesi

2116. Tarhiyat sonrasında, uzlaşmaya başvuru ile dava açma süresi aynı anda başlamaktadır.[1388] Ancak, mükellefin uzlaşma talep etmesi durumunda, uzlaşmanın talep edildiği tarih itibariyle dava açma süresi durur. Talep üzerine başlayan uzlaşma sürecinin, uzlaşma sağlanamadan tamamlanması durumunda ise, dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder.

2117. Vergi Usul Kanunu'nun ek 7'nci maddesi uyarınca, müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma gerçekleşmezse dava açma yoluna gidebilir.

2118. Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Bu nedenle uzlaşma konusu ihbarname ile ilgili dava açılmış ve sonra da uzlaşma talebinde bulunulmuşsa bu hususla ilgili olarak belediye tarafından mahkemeye beyanda bulunulmalı ve mahkemece bu husus bekletici mesele yapılmalıdır. Uzlaşma olmazsa bu durumun belediye tarafından bildirilmesi üzerine durdurulmuş olan davanın görülmesine, vergi mahkemesi devam eder.

2119. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi cezasına ve cezanın bağlı bulunduğu vergi aslına karşı dava açamaz.

2120. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren[1389] genel hükümler dairesinde ve yetkili

---

1387 **Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu**'nun 02.07.1985 tarih ve E:1985/5, K:985/4 sayılı kararı.

1388 Yani, ihbarnameleri tebliğ alan mükellefler veya adlarına ceza kesilenler, 30 günlük süre içinde ilgili uzlaşma komisyonuna başvurarak uzlaşma talep edebilecekleri gibi, dava açma süresi de 30 gün olduğu için, aynı sürede vergi mahkemesine de başvurabilirler.

1389 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 04.03.2002 tarih ve E:2001/1561, K:2002/801 sayılı kararı gereğince; *uzlaşma talebinde bulunana tanınan ek dava açma süresi hak düşürücü bir süre olduğundan uzlaşmanın vaki olmayacağına dair tutanağın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre mutlaka tebliği gerekmektedir.*

vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir.[1390] Bu durumda uzlaşmaya başvurma nedeniyle başvuru tarihi itibariyle duran dava açma süresi yeniden işlemeye başlamaktadır.

2121. Dava açma süresinin yeniden işlemeye başladığı söz konusu bu gün itibariyle gün, dava açmak için 15 günden fazla süre kalmışsa, bu süre içinde dava açılmalıdır. Fakat 15 günden daha az bir süre kalmış veya dava açma süresi bitmiş ise, bu durumda dava açma süresi uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin tutanağın mükellefe tebliği tarihinden itibaren 15 gün uzar ve bu süre içinde dava açılabilir.[1391] Ancak bu ek süreden yararlanabilmek için öncelikle uzlaşma başvurusunun, usulüne uygun olarak yapılmış olması gerekir.[1392] Ayrıca, uzlaşma başvurusu, uzlaşma kapsamına giren konularda yapılmış olmalıdır.[1393] Bununla birlikte, Danıştay tarafından, Uzlaşma kapsamına

---

1390 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 25.10.1983 tarih ve E:1983/2430, K:1983/8268 sayılı kararı; *uzlaşmanın sağlanmadığı hallerde vergi ve ceza muhatabı olan yükümlülerin, dava açma yoluna önceden başvurmamışlarsa, tutanağın tebliği tarihine göre bu yola başvurma haklarının saklı olduğu,* yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 17.11.1994 tarih ve E:1992/1288, K:1994/172 sayılı kararı; *uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın tebliğinden itibaren 15 günlük süre içinde dava açılabileceği,* yönündedir.

1391 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 20.9.2000 tarih ve E:1999/1497, K:2000/3435 sayılı kararında: *Vergi mahkemelerinde dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde otuz gündür. Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef ve ceza muhatabının uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde dava açma yoluna gidebilir,* ibaresi yer almaktadır. Yine **Danıştay 11. Dairesi**'nin 07.04.1999 tarih ve E:1997/4611, K:1999/1172 sayılı kararında da bu konuya değinilmektedir.

1392 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 20.11.2009 tarih ve E:2008/862, K:2009/575 sayılı kararında; *uzlaşmanın vaki olmaması veya uzlaşmanın temin edilememesi hallerinden biri sebebiyle Vergi Usul Kanunu'nun sözü edilen ek 7'nci maddesinden yararlanılarak ek on beş gün içinde vergilendirmeye karşı dava açılabilmesi için her şeyden önce, usulüne uygun yapılmış bir uzlaşma başvurusunun bulunması gerektiği, bu ek onbeş günlük sürenin komisyonunun yetkisine girmeyen vergi nedeniyle komisyonca görüşülmeksin reddedilen uzlaşma istemlerinin konusunu oluşturan ve dava açma süresi geçirilen vergi veya cezaların vergi mahkemesinde davaya konu yapılabilmesini kapsamadığı,* belirtilmektedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 21.05.2002 tarih ve E:2000/8853, K:2002/1988 sayılı kararı da bu yöndedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 25.11.1987 tarih ve E:1986/4326, K:1987/3457 sayılı kararı; *uzlaşma isteminin dava açma süresinin sonradan yapılmış olması halinde yükümlünün 15 günlük süreden yararlanamayacağı,* yönündedir. Ayrıca, **Danıştay 11. Dairesi**'nin 20.9.2000 tarih ve E:1999/1497, K:2000/3435 sayılı kararında da; *kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma konusu yapılamayacağından, 30 günlük dava açma süresinin uzamayacağı ve süre aşımı nedeniyle davanın reddine karar verilmesi gerektiği,* belirtilmektedir.

1393 Uzlaşma kapsamına girmeyen bir konuda uzlaşma başvurusu yapılmasının dava açma süresini durdurmayacak ve bu durumda ek 7'nci maddede belirtilen süreden yararlanılamayacaktır. Nitekim bu konuya ilişkin pek çok Danıştay kararı bulunmaktadır. Örneğin; **Danıştay Vergi**

girmeyen bir konuda uzlaşma başvurusu yapılması üzerine, uzlaşma günü verilmesi ve uzlaşma görüşmeleri yürütülerek tutanak tutulması halinde 15 günlük dava açma ek süresinin uygulanması gerektiği belirtilmektedir.[1394]

2122. Uzlaşmanın vuku bulmaması üzerine açılacak davaların da, tebliğ alınan ihbarnamelerde yazılı vergi ve cezaların kaldırılmasına ilişkin davalar olması gerekir. Zira uzlaşmada yapılan teklifler, uzlaşma görüşmeleri veya benzeri işlemler, dava konusu edilemezler. Örneğin, konuya ilişkin bir Danıştay kararında da belirtildiği üzere, "uzlaşma temin edilemediğine ilişkin tutanak tek başına dava konusu edilemeyecektir."[1395] Yine dava yoluna başvurulabilmesi için uzlaşmanın gerçekleşmemiş olması yeterli olup ayrıca uzlaşma sağlanamamış olmasının hangi nedenlerden kaynaklandığının bir önemi bulunmamaktadır. [1396]

Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 5.3.2010 tarih ve E:2009/508, K:2010/90 sayılı kararında; *üç kat vergi ziyaı cezası kesilen vergilendirmeler uzlaşma konusu dışında kaldığından uzlaşmaya başvurulması dava açma süresini etkilemeyeceği*; **Danıştay 3. Dairesi**'nin 23.2.2011 tarih ve E:2009/4804, K:2011/628 sayılı kararında; s*özü edilen ek dava açma süresi, tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve cezalar için öngörülmüş olup, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında olmayan özel usulsüzlük cezasının ek süreden yararlandırılması mümkün bulunmadığından, tebliğ edilen özel usulsüzlük cezasına karşı otuz günlük yasal süresi içinde dava açılması gerekirken, uzlaşma başvurusu yapılan vergilere ilişkin olarak tanzim edilen uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanaktan sonra, açılan davanın bu kısımının süre aşımı nedeniyle inceleme olanağı bulunmadığı*; **Danıştay 4. Dairesi**'nin 15.9.2009 tarih ve E:2009/2739, K:2009/4339 sayılı kararında; ö*zel usulsüzlük cezası, 213 sayılı Kanun'un Ek 1 inci maddesi uyarınca uzlaşma konusuna girmediğinden, ihbarnamenin tebliği üzerine otuz günlük süre içerisinde dava açılması gerektiği*; **Danıştay 3. Dairesi**'nin 22.11.2006 tarih ve E:2005/1796, K:2006/3042 sayılı kararında; *Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesine göre uzlaşma kapsamında bulunmayan vergi ve cezalar için ek 7'nci maddede öngörülen onbeş günlük ek dava açma süresinden yararlanılamayacağı;* **Danıştay 11. Dairesi**'nin 11.10.1999 tarih ve E:1998/1511, K:1999/3528 sayılı kararında: *Kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza, uzlaşma kapsamı dışında kalmış olduğundan uzlaşma komisyonuna yapılan başvuruların dava açma süresini durdurmayacağı, bu durumda 14.1.1997 tarihinde tebliğ edilen vergi ve cezaya karşı dava açma süresi 13.2.1997 tarihinde bittiğinden, kaçakçılık cezalı tarhiyata karşı anılan madde hükmü uyarınca uzlaşmaya başvurulması mümkün olmadığı halde, uzlaşma komisyonuna başvurularak uzlaşma talebinin reddine ilişkin komisyon kararının tebliği üzerine 15 gün içinde 28.2.1997 gününde, 30 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra açıldığı anlaşılan davanın süreaşımı nedeniyle reddine ilişkin verilen kararın yerinde olduğu,* belirtilmektedir.

1394 Bu konuya ilişkin, **Danıştay 4. Dairesi**'nin 9.2.1998 tarih ve E:1997/3104, K:1998/409 sayılı kararı şu şekildedir: *Uzlaşma kapsamına girmeyen kaçakçılık cezalı vergi için uzlaşma günü verilmesinden sonra uzlaşmanın temin edilemediği yolunda tutanak tutulması halinde Vergi Usul Kanunu'nun ek maddesinde öngörülen 15 günlük dava açma ek süresinin uygulanması gerekmektedir.*

1395 **Danıştay 9. Dairesi**'nin, 10.10.1995 tarih ve E:1994/6066, K:1995/2451 sayılı kararı.

1396 Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 23.10.1986 tarih ve E:1986/2, K:1986/2 sayılı kararı.

2123. Bu noktada; mükelleflerin uzlaşma için süresi içinde başvurmalarına karşın, uygulamada bazen, belediyeler tarafından bu talebin, incelenerek uzlaşma kapsamında olup olmadığının mükellefe bildirilmesinde belli bir süre geçmesi ve geçen bu sürenin de dava açma süresinin kaçırılmasına neden olduğu durumlarda; bir başka ifadeyle dava açma süresinin belediyenin uzlaşma talebini incelemeyi geç yapmasından kaynaklandığı durumlarda, Danıştay tarafından, hak mahrumiyeti doğmaması açısından, uzlaşma talebinin "derhal" incelenmemiş olmasına dayanılarak, mükellefin Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7'nci maddesinde yer alan 15 günlük süreden yararlanmasına[1397] karar verildiğini belirtmek yerinde olacaktır.[1398]

2.2.10. Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi ve Cezaların Ödeme Süresi

2124. Uzlaşma konusu vergi ve cezaların ödeme süresi uzlaşmanın gerçekleşip gerçekleşmemesine ve gerçekleşmeyen uzlaşma bakımından dava açılıp açılmamasına göre değişmektedir.

2125. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı;

- Vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanı (kanuni ödeme süresi ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün olduğundan, uzlaşma görüşmeleri ve tebliğden sonra bu 30 günlük süreden kaç gün kalmışsa bu kadar gün içerisinde ödeme yapılmalıdır) ödeme süresidir.
- Vergi ve cezaların ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse (ihbarnamenin tebliğinden sonraki 30 gün geçmişse), ödeme süresi uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir aydır.

2126. Uzlaşma gerçekleşmezse ve dava da açılmamışsa vergi;

- Taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde ödeme yapılmalıdır. (Bu durum tarhiyat öncesi uzlaşmanın olmadığı emlak vergisinde mümkün değildir.)
- Taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmelidir.
- Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla tahsili durdurulan vergilerden; taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına

---

1397 **Danıştay 4. Dairesi**'nin, 12.01.1999 tarih ve E:1998/2261, K:1999/13 sayılı karar.

1398 Ayrıca, **Danıştay 3. Dairesi**'nin 29.11.2000 tarih ve E:1999/5235, K:2000/3935 sayılı kararında; *idarenin sebep olduğu gecikme nedeniyle dava açma hakkından yararlanamayan mükellef ek dava açma süresinden yararlanması gerektiği,* belirtilmektedir.

göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir.

- Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden, cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak bir ay içinde ödeme yapılmalıdır.

2127. İkmalen veya idarece vergi tarh edilen vergi ve cezalarda uzlaşmanın gerçekleşmesi ancak uzlaşma çerçevesinden belirlenen zamanlarda mükellef tarafından ödeme yapılmaması halinde, uzlaşılan vergi ve cezalar aslına rucu etmeyecektir.[1399] Uzlaşma hükümleri geçerli olmaya devam eder ancak 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı uygulanır.

2128. Vergi Usul Kanunu ek 8'inci ve 112'nci maddeleri uyarınca uzlaşılan vergi miktarına, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanır.[1400] Bununla birlikte uzlaşma konusu vergi veya ceza uzlaşma tutanağından düzenlenmesinden önce de ödenebilir. Bu durumda gecikme faizi normal vade tarihinden ödeme yapılan tarihe kadar uygulanmalıdır.[1401]

2.3. Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması

2129. Emlak vergisine ilişkin ceza kesilmesi gereken hallerde, mükellef tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen indirimden faydalanılabilir. Kanun tarafından uyuşmazlık konusu olabilecek vergi ve cezalarla ilgili olarak cezalarda indirim yapılması yoluyla uyuşmazlığın kısa sürede sonuçlandırılması amaçlanmıştır. Bu konu *Cezaların Ödeme Süresi ve İndirim* başlığında incelenmiştir.

2130. Kısaca değinmek gerekirse; ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyaı,

---

1399 Cezalarda indirim uygulamasında, ödeme yapılmaması halinde vergi ve ceza asılına rucu etmektedir.

1400 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 25.06.1998 tarih ve E:1998/698, K:1998/2783 sayılı kararında; *Vergi Usul Kanunu'nun ek 1. ve ek 11. madde hükümleriyle 112'nci maddesi hükmünün birlikte değerlendirilmesinden uzlaşılan vergilerde gecikme faizinin ancak ikmalen ve re`sen tarh edilmesi ya da ikmalen ve re`sen tarha konu olabilecek nitelik taşıması halinde istenebileceği,* belirtilmektedir.

1401 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 17.06.199 tarih ve E:1997/1883, K:1998/2377 sayılı kararı; *uzlaşılan vergilerin uzlaşma tutanağının düzenlenmesinden önce ödenmesi nedeniyle normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar olan süre için gecikme faizi hesaplanması gerektiği, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar gecikme faizi hesaplanmasında yasal isabet bulunmadığı,* yönündedir.

usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine müracaatla vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da yer alan türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

1) Vergi ziyaı cezasında, birinci defada yarısı, müteakiben kesilen cezaların üçte biri,

2) Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri,

indirilir.

2130.1. Mükellef veya sorumlu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa, indirimden yararlanamaz.

2130.2. Cezada indirim, ilave olarak salınan vergi ve bunun cezası bakımından, mükellefle idare arasında, fiyatları kanunen tespit edilmiş olan bir anlaşmayı ifade eder (Özbalcı, 2003: 885).

2131. Bununla birlikte, birbirine oldukça yakın bir fonksiyon icra etmeleri bakımından uzlaşma ile indirim uygulamalarının birbiriyle olan ilişkileri üzerinde durulması, her iki uygulamanın da daha iyi anlaşılması bakımından yerinde olacaktır.

2131.1. Uygulamadaki sonuçları birbirine yakın olmakla birlikte uzlaşma ile indirimin düzenlendiği yasal hükümler birbirinden farlıdır.

2131.2. Uzlaşmanın, genel olarak, daha yüksek bir oranda indirim sağladığı söylenebilir.

2131.3. Uzlaşma talebinde bulunan mükellefler, uzlaşma tutanağını imzalayana kadar, uzlaşmadan vazgeçtiklerini bildirerek indirim hükümlerinden yararlanabilirler.

2131.4. Uzlaşma ile indirimin kapsamları birbirinden farklıdır. Uzlaşmanın kapsamı daha sınırlıdır. İndirim, vergi ziyaı cezasının yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını da kapsamaktadır. Usulsüzlük cezalarının tamamının indirim kapsamında olmasına rağmen, sadece Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesine kıyasen kesilen usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamındadır.

2131.5. İndirim hakkından yararlanma, Kanun'da belirtilen indirimden arta kalan vergi ve cezaların ödenmesine bağlı iken, uzlaşmada, uzlaşılan vergi ve cezaya ilişkin ödememe yapılmaması uzlaşma hakkını ortadan kaldırmamakta, sadece uzlaşma ile belirlenen ve gecikilen ödemeye gecikme zammı işletilmesine neden olmaktadır.

2132. Son olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenmiş bulunan pişmanlık ve ıslah hükümleri bu maddenin son fıkrası uyarınca emlak vergisinde uygulanmayacağını da tekraren belirtmek yerinde olacaktır.

3. Emlak Vergisinde Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü

3.1. Genel Olarak Vergi Davaları

2133. Vergi davalarının da içerisinde yer aldığı idari davalar, iptal davaları ve tam yargı davaları olarak ayrılmaktadır. Vergi davaları genellikle tam yargı davası sayılmaktadır. Vergi davalarında mükellef, bir verginin esasına veya tutarına itiraz etmektedir. Dava sonunda verginin kaldırılmasına, indirilmesine, fazla alınan verginin iadesine ya da vergiye ilişkin işlemin iptaline karar verilebilmektedir. Vergi mahkemelerinin görevleri ve vergi uyuşmazlıklarının niteliği ve davacının istemi dikkate alınınca vergi uyuşmazlıklarının bir bölümünün tam yargı davası bir bölümünün de iptal davası niteliğinde olduğu görülebilir (Gözübüyük,2003:266). Ancak vergi davalarının özel bir idari dava türü olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşe göre, yasal düzenlemelerde doğrudan "vergi davası" ifadesinin kullanılması ve vergi uyuşmazlıklarına bakmakla yetkili mahkeme bakımından özel düzenlemeler getirilmesi, idari yargı kolu içerisinde özel görevli vergi mahkemelerinin kurulmuş olması, kanun koyucunun vergi davasını ayrı ve kendine özgü bir dava türü olarak gördüğü anlamını taşımaktadır (Ağar,2006:293).

2134. Vergi davalarının kendilerine özgü davalar oldukları öncelikle göz önünde bulundurulmalı ve böylece yasaların getirdiği özel düzenlemeler dikkate alındıktan sonra, konunun özelliğine göre iptal veya tam yargı davasının söz konusu davanın niteliğine uyan özelliklerinden faydalanılmalıdır. Emlak vergilerine ilişkin davalar da vergi davaları içerisinde ve vergi mahkemelerinin görev alanında kalmaktadır.

2135. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6'ncı maddesine göre, vergi mahkemeleri; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, bu konularda 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler. Bu kanunun 13'üncü maddesinde de bu mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan; vergi ihtilafı deyiminin, vergi davasını ve itiraz deyiminin, vergi mahkemesinde dava açılması anlamını taşıdığı belirtilmiştir.

3.2. Yargılama Usulü

2136. Vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, İdari Yargılama Usul Kanunu'nda gösterilen usullere tabidir.

2137. Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır.

2138. Yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, ödeme emrini düzenleyen, diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan belediyenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.[1402]

2139. Vergi mahkemelerinde açılan ve konusu 2012 yılı için 25.000 TL'yi aşmayan[1403] davalara tek hakim bakar, bu sınırı aşan davalara heyetçe bakılır.

3.3. Emlak Vergisi Davalarında Taraflar

2140. İdari Yargılama Usul Kanunu, idari davalarda davacı olabilmek için özel düzenleme yapmıştır. Kanun'un 2'nci maddesine göre, iptal davaları menfaatleri ihlal edilenler tarafından; tam yargı davaları ise idarî eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar (bozulanlar, zarar görenler) tarafından açılabilir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesinde, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri düzenlenmiştir. Dava, davacı olma ehliyeti bulunmayan kişilerce açılırsa, ehliyet yönünden reddedilir.[1404]

2141. Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesi her ne kadar mükellefler ibaresini kullanmakta ise de bu ibare mükellef olmaması gerekip de hakkında mükellefiyet işlemi tesis edilenleri[1405] hem de vergiden sorumlu tutulanları kapsamaktadır. Emlak vergisinde kimlerin mükellef olacağı *Emlak Vergisi Mükellefleri* kısmında incelenmiştir. Ayrıca emlak vergisine özel bazı sorumluluk hallerine ilişkin olarak *Emlak Vergisi Mükellefiyeti ve Sorumluluğunda Özel Durumlar* kısmında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Burada kısaca mükellefiyet nedeniyle davacı olabilecekler olarak şunlar sayılabilir; emlak vergisine konu taşınmazın maliki, intifa hakkı sahibi, malik gibi tasarruf edeni, eski maliki, yeni maliki, paylı mülkiyette paydaşlar, bunların mirasçıları...

2142. Davacı olabilecek diğer kişiler ceza muhataplarıdır. Ceza muhatapları, *Vergi Kabahatleri ve Cezaları* bölümünde incelenmiştir.

2142.1. Ceza muhatabı olabilecek kişi mükellef olabileceği gibi, mükellef olmayıp

---

1402 İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 37'nci maddesi uyarınca.

1403 2012 yılı için 9.230 TL olan bu sınır, 6352 sayılı Kanun'un 50'nci maddesi ile değiştirilmiştir.

1404 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 24.11.2004 tarih ve E:2003/1891, K:2004/2305 sayılı kararı; *borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin yönetim kurulu üyesi olan davacıya tebliğ edilmiş olmasının davacı hakkında hiç bir hukuki sonuç doğurmayacağından davacının menfaatinin ihlal edildiği de kabul edilemeyeceğinden davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği,* yönündedir.

1405 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 07.10.2003 tarih ve E:2002/4036, K:2003/2246 sayılı kararı; *mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin, davacının hukukunu olumsuz yönde etkileyen idarenin tek yanlı ve kesin işlemi olarak nitelendirilmesi ve iptal davasına konu edilebileceğinin kabul edilmesi gerektiği* yönündedir.

da vergi sorumlusu olabilir. Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır. Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde, vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.

2142.2. Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

2142.3. Bu kişilerin ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu durumda bu sayılanlar da emlak vergisi yönünden davacı olabilirler.

2143. Ayrıca davacı olabilecek olan kişiler avukat olan bir vekil aracılığıyla da dava açabilirler. Aynı şekilde kanuni temsilciliğin söz konusu olduğu durumlarda bu kişiler temsil ettikleri kişi adına dava açabilirler.[1406]

2144. Emlak vergisi yönünden davacı olma yönünden özellik gösteren durum takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılmasındadır.

2144.1. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinde arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir kararlarının arsalara ait olanlarının ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlarının il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verileceği ve bu karara karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri belirtilmiştir. Kanun bu kararlara karşı mükelleflere dava ehliyeti tanımamıştır.[1407] Bu

---

1406 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 28.03.2005 tarih ve E:2004/632, K:2005/469 sayılı kararı; *vesayet altında bulunan davacı adına vasi tarafından vesayet makamından izin alınarak dava açılıp açılamayacağı hususu araştırılmadan uyuşmazlığın esasına ilişkin olarak karar verilemeyeceği,* yönündedir.

1407 Ancak, mükelleflere dava açma hakkı tanımayan Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinin (b) fıkrasının 3'üncü paragrafının 1'inci cümlesinde yer alan "Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler" hükmü Anayasa Mahkemesi'nin 31.05.2012 tarih ve E. 2011/38 K. 2012/89 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Bu karar 13.10.2012 tarih ve 28440 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu nedenle mükelleflerin ilgili bulundukları taşınmazlar bakımından Takdir Komisyonu kararlarına karşı dava açma ehliyetlerinin söz konusu olacağı açıktır.

konu *Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açılması* başlığında ayrıntılı olarak incelenmiştir. Burada bu hususla ilgili olarak davaların belediye aleyhine açılacak olduğunu belirtmek gereklidir.[1408]

2144.2. Bununla birlikte belediyenin de davacı olması söz konusu olduğu durumlarda ise, ticaret odasıyla ilgili mahalle muhtarlıklarının hasım gösterilmesi gerektiği yönünde Danıştay kararı mevcuttur.[1409] Belediyelerin bu tür davalarda davacı olması mümkünken, vergi matrahının düşürülmesi talebiyle dava açmaları mümkün değildir.

2144.3. Vergi Usul Kanunu'nun 5904 sayılı Kanunla değişik 72'nci maddesi gereğince arsalara ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üyenin de katılacağı düşünüldüğünde, organize sanayi bölgesi yönetiminin de davacı olabilmesi söz konusu olmaktadır.[1410]

2145. Emlak vergisi bakımından davacı olma yönünden özellik gösteren bir diğer durum da, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı dava açılması halinde söz konusu olmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinde, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin, bu bedellerin Resmi Gazete ile ilanını izleyen 15 gün içinde Danıştay'da dava açabileceği düzenlenmiştir.[1411]

2146. Dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya nite-

---

1408 2009/1 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesinde, takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda muhatabın, karara iştirak eden belediye olacağı belirtilmiştir.

1409 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 13.09.1994 tarih ve E:1994/4584, K:1994/3730 sayılı kararında; *emlak vergisinin alacaklısı durumunda bulunan Belediye Başkanlıklarının vergi matrahının düşürülmesi talebiyle dava açmaları mümkün bulunmamakta ise de takdir komisyonunun yasaya aykırı şekilde teşekkül ettirilmesi halinde, komisyonların aldıkları kararların teşekkül tarzlarındaki isabetsizlikten dolayı iptalini istemek, davada taraf olabilecek tüm kuruluşlar tarafından ileri sürülmesi mümkün ve dolayısıyla mahkemece incelenmesi gerekli bir iddia teşkil ettiği,* belirtilmektedir.

1410 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 19.01.2011 tarih ve E:2010/5637, K:2011/116 sayılı kararında; *organize sanayi bölgelerinin arsa metrekare birim değerleri belirlenirken takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye katılması gerektiği, dava konusu takdir komisyonu kararının oluşumunda bu üyenin de var olduğu ve ihtirazi kayıtla kararı imzaladığı ve kararda oysahibi olduğu görüldüğünden, bu şekilde oluşan komisyon tarafından alınan kararda şekil açısından hukuka aykırılık bulunmadığı gibi, bizzat organize sanayi bölgesini ilgilendiren dava konusu olayda davacının takdir komisyonunda temsilen bir üyesinin oy hakkı ile bulunması üzerine alınan karara istinaden belirlenen arsa metrekare değerlerinin fahiş olduğundan bahisle açtığı davada, dava açma ehliyeti bulunduğu açıktır,* denilmektedir.

1411 Bu hükümle paralellik arz eden Takdir Komisyonu kararlarına karşı dava açma ehliyetine ilişkin, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesindeki ilgili cümlenin, Anayasa Mahkemesinin 31.05.2012 tarih ve E. 2011/38 K. 2012/89 sayılı kararı ile iptal edildiği göz önüne alındığında, dava açma ehliyetine ilişin bu hükmün de Anayasaya aykırılık iddiasına konu edilebileceği söylenebilir.

liğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemden kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemden kaldırılır ve varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Dosyanın işlemden kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl içinde yeni adres bildirilmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir. Dosyaların işlemden kaldırılmasına ve davanın açılmamış sayılmasına dair kararlar diğer tarafa tebliğ edilir.[1412]

2147. Emlak vergisi yönünden davalı, dava konusu işlemi düzenleyen; vergiyi tarh ve tahsil eden, ihbarname ve ödeme emrini düzenleyen, kısacası taşınmazın vergi konusunda yetkisinde kaldığı belediyedir.

2147.1. Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesine göre belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanacaktır. Emlak vergisinde belediye, takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılması dışında davacı olamayacağından, bu hükmü davalı olarak cevap verme ve beyanda bulunma yönünden *Mali Hizmetler Müdürü*nün yetkili olduğu şeklinde anlamak gerekir.

2147.2. Ayrıca bu yetkinin belediyenin avukatları tarafından da yürütülebileceğini ve hatta yürütülmesi gerektiğini de belirtmek gerekir. Çünkü davaların yürütülmesi ve sonuçlarının tahlil edilerek düzeltilmesi hususunda bir avukatın vergi davalarında yer almasıyla, belediye lehine birçok katkı sağlanılabilir.

3.4. Dava Açma Süresi

3.4.1. Genel Dava Açma Süresi

2148. Bir işleme karşı ancak dava açma süresi içerisinde dava açılabilir. Eğer dava bu süre içerisinde açılmamışsa, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14 ve 15'inci maddeleri uyarınca dava süre aşımı nedeniyle reddedilir.

2149. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 7'nci maddesinde, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde 30 gün olduğu düzenlenmiştir.[1413]

1412 İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 26'ncı maddesi uyarınca.

1413 Bu maddede vergi mahkemelerinde dava açma süresine ilişkin olarak yer alan bu ibarenin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne yapılan itiraz neticesinde, **Anayasa Mahkemesi**'nin 04.02.2010 tarih ve E:2006/23, K:2010/27 sayılı kararı ile, bu hususun Anayasa'ya aykırı olmadığına karar verilmiştir. Karar, 02.12.2010 tarih ve 27773 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2149.1. Bu süre; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin, tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar. Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesine göre, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

2150. Vergi işleminin dava konusu yapılması için tebliğin usulüne uygun olarak yapılması gerekir. Tebliğ kanuna uygun olmadığında işlem geçerlilik kazanmaz. Bu durumda tebliğ tarihi dilekçede öğrenme tarihi olarak bildirilen tarih olacaktır. Tebliğ işleminin usulsüz olması vergi alacağının kesinleşmesini engelleyecektir.

2150.1. İlan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün sonra işlemeye başlar.

2150.2. İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz.

2151. Dava açma süreleri yönünden İdari Yargılama Usul Kanunu'nun ve Vergi Usul Kanunu'nun sürelere ilişkin düzenlemeleri de göz önünde bulundurulmalıdır.[1414] İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 8'inci ve Vergi Usul Kanunu'nun 18'inci maddeleri uyarınca dava açma süresi tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar.

2151.1. Tatil günleri de dava açma sürelerine dâhildir. Dava açma süresinin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Dava açma süresinin bitmesi çalışmaya ara verme (adli tatil) zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.[1415] Vergi Usul Kanunu ile vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin süreleri keseceği öngörülen mücbir sebep hallerinin vergi mahkemesinde dava açma süresini etkilemez.[1416]

1414 Sürelere ilişkin bu esaslar, itiraz, temyiz ve benzeri durumlar için de geçerlidir.

1415 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 21.05.1987 tarih ve E:1987/73, K:1 987/1316 sayılı kararı; *ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda dava açma süresinin çalış maya ara verme süresi içinde bitmesi halinde sürenin ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzayacağı,* yönündedir.

1416 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 05.10.2006 tarih ve E:2006/1488, K:2006/2447 sayılı kararı. Ayrı-

2152. Bir işleme karşı genel dava süresinden farklı bir süre öngörülmüşse bu hususa ilişkin dava açma yolu ve süresinin tebliğ edilen belgede yer alması zorunludur. Eğer bu husus belirtilmemişse tebliğden itibaren dava açma süresi geçirilmiş olsa bile dava açılabilir ve bu şekilde açılan davalar vergi mahkemesinde süre aşımı yönünden reddedilemez.[1417]

3.4.2. Emlak Vergisi Tarhiyatına Karşı Özel Dava Açma Süresi

2153. Emlak vergisi bakımından dava açma süresinin başlaması için verginin tarhı ve tebliğinin yapılması gerekmektedir.[1418] Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesine göre beyan üzerine yapılan tarh ve tahakkuka karşı dava açılması mümkün değildir.

2154. Emlak vergisinde mükellef tarafından bildirim verilmesi gereken hallerde bildirimde bulunulmuşsa bu bildirimde bulunan hususlara karşı dava açılamaz. Ancak bildirimde hata bulunduğu yönünde dava açılması veya düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulması neticesinde tesis edilen işleme karşı dava açılması mümkündür. Bu durumlarda dava açma süresi genel süre olan 30 gündür.

2155. Bildirimin verilmemiş olması durumunda veya bildirim verildikten sonraki yıllarda tarhiyat idarece yapılır. Emlak vergisinde bina ve arazilere ilişkin vergiler dört yıllık dönemlerde yapılan takdir işlemlerini takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında yıllık olarak tarh edilmektedir.[1419] Vergi tarh edildiği tarihte tahakkuk etmiş sayılmaktadır. Diğer bir ifadeyle yılın ilk iki ayı içinde tarh işleminin yapıldığı bir tarihte, tarh işlemiyle birlikte emlak vergisi

---

ca, Danıştay 3 Dairesi'nin 15.10.1986 tarih ve E:1986/594, K:1986/2004 sayılı kararı; *Vergi Usul Kanunu'nda sayılan mücbir sebeplerin idari dava açma süresini kesmeyeceği*; Danıştay 3 Dairesi'nin 03.04.1985 tarih ve E:1984/4611, K:1985/1139 sayılı kararı; *mücbir sebebin Vergi Usul Kanunu'nun 393'üncü maddesinde öngörülen temyiz süresini durdurmayacağı* yönündedir.

1417 Nitekim **Danıştay 10. Dairesi**'nin 31.12.2007 tarih ve E:2006/2232, K:2007/6691 sayılı kararı; *idari işlemlerin nitelikleri gereği özel yasalarda, genel dava açma süreleri dışında ayrı dava açma sürelerinin öngörülmüş olması halinde, idare tarafından, işlemlerin tâbi oldukları dava açma süreleri gösterilmedikçe özel dava açma sürelerinin işletilmesine olanak bulunmadığı, özel dava açma sürelerine tâbi olmasına rağmen, bu hususun idari işlemde açıklanmaması halinde, dava konusu idari işlemin tebliğ tarihinden itibaren, özel dava açma süresinin değil, genel dava açma süresinin uygulanması gerekeceği* yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 13.11.2006 tarih ve E:2005/2134, K:2006/2156 sayılı kararında; *özel yasasında yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde, bu bilgiye yer verilmemiş olduğundan, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmadığı* belirtilmektedir. Danıştay'ın eski içtihatlarında aksi yönde kararlar da vardır, buna örnek olarak, **Danıştay 4. Dairesi**'nin 15.10.1984 tarih ve E:1983/2938, K:1984/3615 sayılı kararı verilebilir.

1418 Emlak vergisinin tarhı için, *Tarh ve Tahakkuk* bölümüne bakılmalıdır.

1419 Emlak Vergisi Kanunu'nun 11'inci ve 21'inci maddesi uyarınca.

tahakkuk etmektedir. Bu suretle tarh olunan vergiler, mükellefe bir yazı ile bildirilir. Bu yazının tebliğini takip eden günden itibaren, dava açma süresi olan 30 günlük süre başlar.

2156. Takdirin ilişkin olduğu sonraki üç yıl için ise takdir edilen vergi değerleri yeniden değerleme oranının yarısı kadar[1420] artırılarak her mali yılın (1 Ocak) başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılmaktadır.[1421] Bu durumda 30 günlük dava açma süresi 1 Ocak'ta başlar.

2157. 4 yılda bir yapılan takdir işleminde mükellefe tarhiyat bildirilmemişse, ancak mükellef tarafından ödeme yapılmışsa bu ödeme tarihi tarhiyatı öğrenme tarihidir. Bu tarihte ihtirazi kayıt olmaksızın yapılan ödemeye ilişkin olarak dava açılamaz. İhtirazi kayıt ile ödeme yapılmışsa ödeme tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dava açılabilir.

2158. Takdir yapılan yıldan sonraki 3 yıl için bu ödemenin yapılmasından itibaren 30 gün içerisinde dava açılması gerekmektedir. Bu durumda örneğin; emlak vergisinin 2010 yılı Mayıs ayında 2010 yılı 1. taksidi ödenmişse, 2011 yılında o yıl için tahakkuk edecek emlak vergisi için açılacak davanın ödemeden sonra 30 gün içerisinde açılması gerekmektedir. Bu süreden sonra açılan dava süre aşımı nedeniyle reddedilir. Bu durumda mükellefin vergi hatası nedeniyle başvuru yaparak, istemin reddi üzerine dava açma imkânı bulunmaktadır.

2159. Konu ile ilgili olarak Danıştay 9. Dairesi'nin 08.10.2008 tarih ve E:2006/286, K:2008/4478 sayılı kararında, bu hususa ilişkin olarak şu değerlendirme yapılmıştır:[1422]

1420 Arazi ve arsalar ile binalarda arsa payına ilişkin vergi değerinin sonraki üç yıl için, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacağını, Bakanlar Kurulu'nun, bu artış oranını sıfıra kadar indirmeye veya yeniden değerleme oranına kadar artırmaya yetkili olduğunu ve Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 95'inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabileceğini de hatırlatmak gereklidir.

1421 Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi uyarınca.

1422 ***Danıştay 9. Dairesi****'nin 08.10.2008 tarih ve E:2006/286, K:2008/4478 sayılı kararı; dava açma süresi süresine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer vermiş olması bakımından aşağıya alınmıştır:*

Davacı kurumun ihtirazi kayıtla ödediği 2005 yılı emlak vergisi birinci taksidinin yasal faizi ile birlikte iadesi istemiyle açtığı davayı kabul eden vergi mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. maddesinde, dava açma süresinin özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu, bu sürenin tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın, tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin, tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci

veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlayacağı, aynı Kanunun 14/3-e maddesinde ise dava dilekçelerinin süreaşımı yönünden ilk incelemeye tabi tutulacağı, 15/1-b maddesinde de süreaşımı bulunan hallerde davanın reddedileceği hükme bağlanmıştır.

Emlak vergisinin tarh ve tahakkukuna ilişkin esaslar, bina vergisi için 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde, arazi vergisi için ise 21'inci maddesinde düzenlenmiştir. Her iki madde de; Verginin Tarh ve Tahakkuku" başlığını taşımakta ve birbirine paralel hükümler içermektedir.

Buna göre 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 11. ve 21. maddelerinde, "emlak vergisi, ilgili belediye tarafından;

a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında,

b) 33 üncü maddenin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılı Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep yılın son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte,

c) 33 üncü maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

29 uncu maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29 uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan emlak vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binaya ait bina vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir." düzenlemesine yer verilmiştir

Söz konusu maddelerin değerlendirilmesinden, emlak vergisinin tarh ve tahakkukuna ilişkin olarak üç farklı durumun bulunduğu görüldüğünden emlak vergisinde dava açma süresinin de bu durumlara göre ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Emlak vergisinin tarh ve tahakkukunu düzenleyen söz konusu maddeler 9.4.2002 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4751 sayılı Kanun ile değiştirilmiş ve yapılan değişiklikle tarh ve tahakkuka ilişkin yeni esaslar getirilmiştir. 4751 sayılı Kanun ile emlak vergisi uygulaması sonucunda görülen olumsuzlukları ortadan kaldırmak ve vergilemede kolaylığın ve basitliğin sağlanması amacıyla dört yılda bir alınmakta olan beyan esasının kaldırılması ve sadece vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde mükelleflerden bildirim alınmasını sağlamaya yönelik değişikler yapılmıştır.

Yapılan bu değişiklikle emlak vergisinde genel beyan esası kaldırıldığından, Kanun metninden genel beyana ilişkin olarak yer alan hükümler çıkarılmış, diğer taraftan, emlak vergisinin tarh ve tahakkukuna esas olacak arsa ve arazi birim metrekare değerlerinin dört yılda bir belirlenmesi esası getirilmiştir.

Buna göre; arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49 uncu maddesine

göre; takdir komisyonlarınca dört yılda bir olmak üzere, arsalara ve araziye ilişkin asgari ölçüde birim değerlerinin takdir edilmesi, binalar için Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin müştereken tespit edilmesi gerekmektedir. Bu suretle takdir ve tespit edilecek birim değerler ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınarak belediyelerce hesaplanan emlak vergi değeri üzerinden emlak vergisi tarh olunacaktır. Bu değişiklik doğrultusunda, genel beyan dönemi olan 2002 ve 2006 yıllarında mükelleflerden emlak vergisi beyannamesi alınmamış, takdir komisyonlarınca belirlenen asgari ölçüde birim değerleri esas alınarak emlak vergisinin belediyelerce tarhı yoluna gidilmiştir.

Bunun yanı sıra, 4751 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle emlak vergisinde genel beyan esasının kaldırılması öngörüldüğünden emlak vergisi mükellefleri için sadece Emlak Vergisi Kanunu'nun 33 üncü maddesinin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı sebeplerin doğması halinde bildirim verme zorunluluğu getirilmiştir.

Bu iki durumda, yani takdirin yapıldığı genel dönemde (2002 ve 2006 yılları) ve 33. maddenin (1) ila (7) numaralı fıkraları gereğince mükelleflerce bildirimde bulunulması gereken hallerde, emlak vergisi, 29 uncu maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh edilecek olup, bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılacak ve bu husus mükelleflere bir yazı ile bildirilecektir.

Emlak vergisinin tarh ve tahakkuku ile ilgili 11. ve 21. maddelerde yer alan "Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir." kuralı, mükellef adına tarh edilen emlak vergisinin ödenmesinden önce mükellef tarafından öğrenilmesinin sağlanması amacıyla getirilmiş bir düzenleme olup bunun yanı sıra mükellef tarafından adına yapılan emlak vergisi tarhiyatına karşı açılan davada, dava açma süresinin de söz konusu yazının mükellefe tebliğ edilip edilmemiş olmasına göre belirlenmesi gerekmektedir. Zira, takdir komisyonlarınca dört yılda bir olmak üzere takdir edilen asgari birim değerleri esas alınarak belediyelerce hesaplanarak tarh olunan emlak vergisi mükelleflere bildirilmemekte, mükellefler haklarında yapılan emlak vergisi tarhiyatını ancak ödeme sırasında öğrenebilmektedirler.

Bu durumda takdirin yapıldığı genel dönemlerde (2002 ve 2006 yılları) ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 33 üncü maddesinin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı sebeplerin doğması halinde mükelleflerce bildirim verme zorunluluğu getirilen hallerde yapılan emlak vergisi tarhiyatına karşı açılacak davalarda dava açma süresinin, davalı belediye tarafından mükellefe emlak vergisi tarhiyatına ilişkin herhangi bir yazı tebliğ edilmiş ise bu yazının tebliğ tarihi dikkate alınarak hesaplanması, eğer belediye tarafından yazı tebliğ edilmemiş ise emlak vergisinin mükellef tarafından ödendiği tarih, yapılan tarhiyatı öğrenme tarihi kabul edilerek dava açma süresinin ödeme tarihinden itibaren başlatılması gerekmektedir.

Bunun yanısıra, dört yılda bir belediyelerce yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29 uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan emlak vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılmaktadır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanun'una göre emlak vergisi her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayıldığından, bu suretle tarh olunun vergiler mükellefe ayrıca tebliğ edilmeyecektir. Sözü edilen hükme göre; kanunen bütçe yılı başında tahakkuk etmiş olan emlak vergisinin, mükellefine ayrıca bir yazı ile duyurulmasına gerek bulunmadığından, tahakkuk işlemine karşı açılacak davanın verginin tahakkuk etmiş sayıldığı bütçe yılı başından itibaren işlemeye başlayan otuz günlük idari dava açma süresi içerisinde açılması gerekmektedir.

Takdirin yapıldığı genel dönemlerde (2002 ve 2006 yılları) ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 33 üncü maddesinin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı sebeplerin doğması halinde mükelleflerce bildirim verme zorunluluğu getirilen hallerde yapılan emlak vergisi tarhiyatına karşı açılacak davalarda dava açma süresinin, davalı belediye tarafından mükellefe emlak vergisi tarhiyatına ilişkin herhangi bir yazı tebliğ edilmiş ise bu yazının tebliğ tarihi dikkate alınarak hesaplanması, eğer belediye tarafından yazı tebliğ edilmemiş ise emlak vergisinin mükellef tarafından ödendiği tarih, yapılan tarhiyatı öğrenme tarihi kabul edilerek dava açma süresinin ödeme tarihinden itibaren başlatılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, dört yılda bir belediyelerce yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29'uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan emlak vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş

Dosyanın incelenmesinden, davacı kurumun sahibi olduğu taşınmazlar nedeniyle 2005 yılı emlak vergisi birinci taksidinin 26.5.2005 tarihinde ihtirazi kayıtla ödendiği ve bu tarihten itibaren 30 gün içinde faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açıldığı anlaşılmaktadır.

Dava konusu olayda, dava açma süresini yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirdiğimizde, takdirin yapıldığı 2002 yılında tarh edildiği tarihte tahakkuk etmiş sayılan emlak vergisinin bildirilmesine ilişkin bir yazının davacı kuruma tebliğ edilip edilmediğinin araştırılması gerektiği düşünülebilirse de, davacı kurum tarafından 2003 ve 2004 yıllarına ilişkin emlak vergilerinin ödenmiş olması nedeniyle tahakkukun ödeme sırasında öğrenildiği açık olduğundan böyle bir araştırmaya gerek bulunmamaktadır.

Bu durum karşısında, davacı kurum adına 2005 yılı başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılan emlak vergisine karşı bu tarihten itibaren otuz gün içinde dava açılması gerekirken davacı kurum tarafından bu süre geçirildikten sonra emlak vergisi birinci taksidinin ödendiği 26.5.2005 tarihinden itibaren otuz gün içinde açıldığı görülmekte olup davanın usul yönünden süreaşımı nedeniyle reddi gerekirken, uyuşmazlığın esas yönünden incelenmesinde hukuka uyarlık bulunmadığından, temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ncı maddesinde vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmış ve bu hatalar, hesap hataları ve vergilendirme hataları başlığı altında 117 ve 118 inci maddelerde iki ayrı grup halinde düzenlenmiş, aynı Kanunun 124 üncü maddesinde de belediye vergileri hakkında vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talebi reddolunanların şikayet yolu ile Belediye Başkanlığına müracaat edebilecekleri kurala bağlanmıştır.

Görüldüğü üzere, bir vergilendirme muamelesine karşı, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra davacının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. ila 126. maddeleri kapsamında, davalı idareye başvuruda bulunabileceği ve bu başvuru üzerine tesis edilecek işleme karşı vergi mahkemesinde dava açabileceği tabiidir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 27.10.2005 tarih ve E:2005/803, K:2005/1412 sayılı kararının bozulmasına 8.10.2008 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

sayılmaktadır. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanun'una göre emlak vergisi her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayıldığından, bu suretle tarh olunun vergiler mükellefe ayrıca tebliğ edilmeyecektir. Sözü edilen hükme göre, kanunen bütçe yılı başında tahakkuk etmiş olan emlak vergisinin, mükellefine ayrıca bir yazı ile duyurulmasına gerek bulunmadığından, tahakkuk işlemine karşı açılacak davanın verginin tahakkuk etmiş sayıldığı bütçe yılı başından itibaren işlemeye başlayan otuz günlük idari dava açma süresi içerisinde açılması gerekmektedir.

2160. Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25 i aşan oranda artma veya eksiltme olması halinde tarhiyat; bu hususa ilişkin takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında yapılır.

2161. Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin 1 ila 7 numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi gereken hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte tarhiyat yapılır. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.[1423] Bu yazının tebliğinden itibaren dava açma süresi otuz gündür. Bu tebliğ yapılmamışsa, ancak mükellef tarafından ödeme yapılmışsa bu ödeme tarihi tarhiyatı öğrenme tarihidir. Bu tarihte ihtirazi kayıt olmaksızın yapılan ödemeye ilişkin olarak dava açılamaz. İhtirazi kayıt ile ödeme yapılmışsa ödeme tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dava açılabilir.

3.4.3. İhbarnameye Karşı Dava Açma Süresi

2162. Mükellefçe bildirim verilmesi gerektiği halde verilmemesi veya ikmalen tarhiyat yapılması durumunda ihbarname düzenlenmesi gereklidir. Bu du-

---

1423 Danıştay 7 Dairesi'nin 04.12.1995 tarih ve E:1993/5310, K:1995/4972 sayılı kararı; *tahakkuk fişinin beyanname verene tebliğ edildiği tarihte dava açma süresinin başlayacağı* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 17.09.1985 tarih ve E:1982/8663, K:1985/1135 sayılı kararı; *tahakkuk fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarih belirlenemediğinden davanın süre aşımı nedeniyle reddinde isabet bulunmadığı;* **Danıştay 9. Dairesi**'nin 30.04.1998 tarih ve E:1997/1046, K:1998/1678 sayılı kararı; *2982 sayılı Kanunda öngörülen muafiyet hükümlerine göre vergisiz olarak tanzim edilerek verilen emlak vergisi beyannamesi üzerine vergisiz tahakkuk fişi tanzim edileceği ancak gerekirse daha sonra ikmalen ve resen tarhiyat yapılabileceği öte yandan usulüne uygun olarak tanzim olunmayan tahakkuk fişine karşı bu fiş içeriği vergi asıllarına bağlı olarak kesilen ceza ihbarnamesinin tebliği esas alınarak açılan davanın süresinde olduğu,* yönündedir.

rumda verginin tarhının yanında ceza kesilmesi de söz konusu olacaktır. İhbarname mükellefe tebliğ edilir. İkmalen tarh edilen vergilerde ve cezalarda ihbarnamenin mükellefe/muhataba tebliğini takip eden günden itibaren genel dava açma süresi olan 30 günlük süre başlar.[1424]

2163. İhbarnamenin tebliğinden itibaren doğrudan dava açılması mümkün olduğu gibi düzeltme başvurusunda da bulunulabilir. Burada üzerinde durulması gereken husus, bu başvuru süresinin tebliğden itibaren işleyecek süreyi durdurmayacağıdır. Ancak 30 günlük dava süresi geçirilmişse düzeltme ve şikâyet yoluna gidilebilecektir.[1425]

3.4.4. Düzeltme ve Şikâyet Taleplerinin Reddi Halinde Dava Açma Süresi

2164. Vergi hatalarına ilişkin düzeltme ve şikâyet yoluna gidilebileceği açıklanmıştı. Bu konunun ayrıntılarıyla incelenmiş olmasına rağmen, önemine binaen tekrarında fayda bulunmaktadır.

2165. Vergi hatalarına karşı bu yolun izlenmesinde işleme karşı dava açma süresi içerisinde başvuru yapılmış olması ile dava açma süresinin geçirilmiş olmasından sonra başvuru yapılmış olması durumunda ve re'sen düzeltme durumunda farklılıklar bulunmaktadır.

2166. Aleyhine re'sen düzeltme işlemi yapılan mükellef bu hususa ilişkin kendisine yapılan tebliğden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilir.

2167. Başvuru dava açma süresi içerisinde ise, yapılan müracaat dava açma süresini de durdurur.[1426] Düzeltme talebi reddedilen mükellef, talebini işleme

---

1424 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 31.05.2000 tarih ve E:1999/5833, K:2000/2466 sayılı kararında; *ihbarnamelerin posta yoluyla tebliğine ilişkin tebliğ alındısı olmaması halinde davacının belirttiği ıttıla tarihinin esas alınması gerektiği,* belirtilmiştir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 16.06.1997 tarih ve E:1997/456, K:1997/1971 sayılı kararı; *ihbarnameye karşı açılan davanın süreaşımı nedeniyle reddinin, ihbarname ile istenen vergi ve cezanın kaldırılması istemiyle yapılan düzeltme-şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemin mahkemece incelenmesine engel teşkil etmeyeceği,* yönündedir.

1425 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 16.02.2007 tarih ve E:2006/232, K:2007/62 sayılı kararı bu yöndedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 17.03.1986 tarih ve E:1984/1617, K:1986/1009 sayılı kararı; *vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğinden başlayan dava açma süresi içinde vergi hatası bulunduğu iddiasıyla vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvurunun, dava açma süresini durduracağı,* yönündedir.

1426 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 17.03.1986 E:1984/1617, K:1986/1009 sayılı kararında; *Mahkemelerce, idareye dava açma süresi içinde yapılan müracaatın konusunun vergilendirme hatası oluşturup, oluşturmadığı araştırılamayacağı gibi 2577 sayılı Yasanın 11 inci maddesiyle bu tür başvuruların dava açma süresini durduracağı kesin olarak öngörüldüğü,* belirtilmektedir. Bununla birlikte vergi hatası kapsamında olmayan başvurular bakımından sürenin durmayacağını da belirtmek gerekir. Nitekim **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 22.10.1999 tarih

ait dava açma süresi içerisinde yapmışsa, red talebinin kendisine tebliğinden itibaren kalan süre içerisinde dava açabilir. Başvuru zımnen reddedilirse, mükellef tarafından, altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, dava açabilirler. Mükellef 60 günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Bu altı aylık bekleme süresi, ancak başvuruya 60 gün içerisinde kesin olmayan biçimde cevap verildiği hallerde işletilebilecektir, zımnen red durumlarında altı aylık bekleme süresi söz konusu olamaz. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, 60 günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açılabilir.

2168. İşleme karşı dava açma süresi geçirilip, şikâyet yoluyla müracaat edilmişse, talebin reddi halinde, tebliğden itibaren 30 gün içerisinde dava açılabilir.[1427] Ancak başvurudan itibaren, 60 gün içerisinde cevap verilmezse şikâyet reddedilmiş sayılır. Mükellef tarafından, 60 günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, şikâyet talebini reddeden işleme karşı dava açılabilir. Mükellef altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Bu altı aylık bekleme süresi, ancak başvuruya 60 gün içerisinde kesin olmayan biçimde cevap verildiği hallerde işletilebilecektir, zımnen red durumlarında altı ay-

---

ve E:1999/78, K:1999/462 sayılı kararında; *tarhiyatın kaldırılması istemiyle vergi mahkemesinde süresi içinde dava açılmadığından ve davacının yaptığı başvurunun 213 sayılı Yasada yer verilen vergi hatası kapsamında bulunmadığından, dava açma süresinin, 2577 sayılı Yasanın 11 inci maddesi uyarınca düzeltme isteminin idarece reddine ilişkin işlemin tebliği tarihinin esas alınması suretiyle esas hakkında karar verilmesinin yasaya uygunluğundan söz etmek mümkün görülmediği,* belirtilmektedir.

1427 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 8.10.2008 tarih ve E:2006/2431, K:2008/4472 sayılı kararında; *2005 yılı başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılan emlak vergisine karşı bu tarihten itibaren otuz gün içinde dava açılması gerektiğine, bu süre geçirildikten sonra emlak vergisi ikinci taksidinin ödendiği tarihten itibaren otuz gün içinde açılması halinde, davacı tarafından davalı idareye yapılmış olan herhangi bir düzeltme başvurusunun da bulunmaması nedeniyle dava açma süresi içinde veya geçtikten sonra 213 sayılı Kanun uyarınca düzeltme yoluna gidilmediği anlaşıldığından, olayda idari merci tecavüzünden söz edilmesinden mümkün olmadığına vergi mahkemesince bakılan dava hakkında öncelikle diğer ilk inceleme konuları üzerinde bir inceleme yapılması, ilk inceleme konularında bir sorun bulunmaması durumunda davanın esası hakkında karar verilmesi gerektiğine,* karar verilmiştir.

lık bekleme süresi söz konusu olamaz.[1428] Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, 30 günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse,[1429] cevabın tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açılabilir.

3.4.5. Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi Halinde Dava Açma Süresi

2169. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Bu konuya ilişkin *Uzlaşma* bölümünde ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.

3.4.6. Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açma Süresi

2170. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinde arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir kararlarının arsalara ait olanlarının ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlarının il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verileceği ve bu karara karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri belirtilmiştir.

2171. Takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma süresi kanunda özel olarak 15 gün olarak belirlenmiştir.[1430]

1428 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 06.11.2007 tarih ve E:2007/2623, K:2007/4486 sayılı kararında; *24.2.2006 tarihli düzeltme talebinin, cevap verilmemek suretiyle zımnen reddi üzerine, 10.5.2006 tarihli şikayet başvurusuna altmış gün içerisinde cevap verilmemek suretiyle 9.7.2006 tarihinde oluşan zımni ret işleminin iptali istemiyle, bu tarihten itibaren dava açma süresi içerisinde (sürenin son gününün ara verme zamanına rastlaması nedeniyle) en geç 12.9.2006 tarihine kadar dava açılması gerekirken, zımni ret işleminin oluşmasından sonra verilen 11.7.2006 tarih ve 53238 sayılı kesin nitelikte olmayan cevabı istemin reddi kabul etmeyerek, şikayet başvurusuna altmış gün içerisinde herhangi bir cevap verilmemesi nedeniyle, yararlanılması mümkün olmayan altı aylık bekleme süresinin dolmasını müteakip, 28.11.2006 tarihinde mahkeme kaydına giren dilekçeyle açılan davanın, süre aşımı sebebiyle reddi gerekirken, aksi gerekçeyle reddi yolundaki temyize konu mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmediği,* belirtilmiştir.

1429 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 23.09.2008 tarih ve E:2007/5310, K:2008/3264 sayılı kararında; *01.03.2006 tarihinde yapılan müracaatın, 03.04.2006 tarihinde istemin reddi üzerine, 16.02.2007 tarihinde şikayet başvurusunda bulunulduğu bu başvurunun 05.07.2007 tarihli işlemle reddedilmesi sonucu 10.8.2007 tarihinde işlemin iptali istemiyle dava açıldığı belirtilerek, açılan davanın süresinde olduğuna,* karar verilmiştir.

1430 Ancak, Takdir Komisyonu kararlarına karşı dava açma süresini 15 gün olarak düzenleyen

3.4.7. İnşaat Birim Maliyeti Tebliği Aleyhine Dava Açma Süresi

2172. 213 Sayılı Vergi Usul Kanun'un mükerrer 49'uncu maddesinde, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin, bu bedellerin Resmi Gazete ile ilanını izleyen 15 gün içinde Danıştay'da dava açabileceği düzenlenmiştir.

2173. İnşaat birim maliyeti tebliği aleyhine dava açma süresi diğer işlemlerden farklı olarak ilanla başlamaktadır ve 15 gündür.

3.4.8. Tahsilât İşlemlerine Karşı Özel Dava Açma Süreleri

2174. Emlak vergisi tarhiyat ve tahakkuk dönemlerinde söz konusu olabilecek dava açma süreleri açıklanmış olmakla birlikte emlak vergisi yönünden özellik göstermeyen, 6183 sayılı Kanun'daki cebren tahsil işlemlerinin uygulanmasından kaynaklanan davalar için dava açma sürelerine değinmek de gereklidir. Bu işlemlere örnek olarak ödeme emri, ihtiyati haciz, haciz ve satış işlemleri verilebilir.

3.4.8.1. Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi

2175. 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesi ödeme emrine itirazı düzenlemiştir. Maddenin 1'inci fıkrasında, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabileceği düzenlenmiş bulunmaktadır.

2176. 2576 sayılı Kanun[1431] gereğince vergi itiraz komisyonlarının görevleri son bulmuştur. Kanun'un 12'nci maddesi gereğince itiraz komisyonundan vergi mahkemesi, itiraz kelimesinden vergi mahkemesinde dava açılması anlaşılacaktır.[1432]

---

mezkûr Kanun'un ilgili hükmünün, Anayasa Mahkemesi'nin 31.05.2012 tarih ve E. 2011/38 K. 2012/89 sayılı kararı ile iptal edilmiş olması nedeniyle, söz konusu dava açma süresi bakımından yeni bir düzenleme yapılmadığı takdirde, dava açma süresi, vergi işlemlerinde dava açma süresini 30 gün olarak belirleyen İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 7'inci maddesine tabi olacaktır.

1431 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun.

1432 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 23.12.1986 tarih ve E:1984/1630, K:1986/3633 sayılı kararında; *6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde sözü geçen 7 günlük itiraz süresinin özel dava açma süresi olduğu, bu maddede her ne kadar "dava" değil, "itiraz"dan ve "itiraz komisyonu"ndan söz edilmekte ise de, 2570 sayılı Yasanın "Değiştirilen Deyimler" başlığını taşıyan 13'üncü maddesinde, vergi mahkemelerinin göreve başlaması ile birlikte bu mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan "itiraz komisyonu" deyiminin "vergi mahkemesi", "itiraz" deyiminin de "vergi mahkemesinde dava açılması" anlamına geleceği belirtildiğin-*

2177. Bu nedenle ödeme emrine dava açma süresi ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gündür. Bu süre içerisinde belediyeye başvuru yapılması dava açma süresini durdurmaz.[1433]

3.4.8.2. İhtiyati Haciz İşlemine Karşı Dava Açma Süresi

2178. Emlak vergisi yönünden ihtiyati haciz uygulaması çok kısıtlı olmasına rağmen[1434] söz konusu olduğu durumlarda bu işleme karşı dava açılabilir.

2179. 6183 sayılı Kanun'un 15'inci maddesi, haklarında ihtiyati haciz uygulananların haciz tarihinden, eğer haciz bu kişiler yokken yapılmışsa hacze ilişkin tebliğden itibaren 7 gün içinde ihtiyati hacze itiraz edebilecekleri öngörülmüştür. Bu hükmün 2576 sayılı Kanun ile birlikte değerlendirilmesi ile ihtiyati hacze karşı dava açma süresi, ihtiyati haciz tarihinden itibaren 7 gündür. Eğer ihtiyati haciz muhatabın hazır bulunmadığı durumda yapılmışsa, mesela taşınmazın tapu kaydına ihtiyati haciz konulmuşsa, bu konu hakkında muhataba bildirim yapılır.[1435] Bu durumlarda 7 günlük dava açma süresi tebliği izleyen günden başlar.[1436]

---

den, 6183 sayılı Yasanın 58'inci maddesinde yazılı yedi günlük itiraz süresinin özel dava açma süresine dönüştüğünün kabul edilmesinin zorunlu olduğu, belirtilmiştir.

1433 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 21.12.1995 tarih ve E:1995/1902, K:1995/5748 sayılı kararı bu yöndedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 12.04.1996 tarih ve E:1995/3087, K:1996/1404 sayılı kararı; *ödeme emrinin tebliği üzerine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesine göre idareye yapılan başvuruların 7 günlük dava açma süresini kesmeyeceği,* yönündedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 21.11.1997 tarih ve E:1997/2994, K:1997/4176 sayılı kararında ise *mükellefin ödeme emrine karşı dava açma süresi içinde idareye başvurabileceği ya da doğrudan dava açabileceği, idareye başvurunun süreyi durduracağı ve 60 gün içinde idare yanıt vermezse, kalan süre içinde dava açılabileceği,* belirtilmiştir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 05.10.2004 tarih ve E:2003/2031, K:2004/2338 sayılı kararı ise *ödeme emrini düzenleyen makamın üst makamına başvurunun süreyi durduracağı, ödeme emrini düzenleyen makama başvurunun süreyi duradurmayacağı* yönündedir. Bu kararda İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 11'inci maddesi göz önünde bulundurularak bu sonuca varılmıştır. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 20.6.2008 tarih ve E:2008/124, K:2008/372 sayılı kararı özetle: *Ödeme emrinin tebliği üzerine vergi idaresine başvurulmasının, ödeme emrine karşı dava açılabilmesi için geçerli ve 7 gün olan dava açma süresini etkilemeyeceği, vergi mahkemesinde dava açılabileceğinin ödeme emrinde yazılı olduğundan; dava açma süresi geçtikten sonra ödeme emrinin iptali istenerek açılan davanın, vergi idaresine yapılan başvurunun zımnen reddine ilişkin işleme karşı açılmış bir dava olarak incelenemeyeceği,* yönündedir.

1434 Bu konu hakkında ayrıntılı bilgi için *Tahsilât* bölümüne bakılabilir.

1435 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 14.02.2007 tarih ve E:2006/2259, K:2007/339 sayılı kararında; *haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliğinden itibaren yedi gün içinde dava açabilecekleri gibi, haczin uygulanması durumunda da öğrenme tarihinden itibaren süresi içinde dava açabileceklerdir,* ifadesine yer verilmiştir.

1436 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 24.10.2008 tarih ve E:2007/547,

3.4.8.3. Haciz İşlemine Dava Açma Süresi

2180. 6183 sayılı Kanun'da hacze karşı özel bir dava açma süresi düzenlenmemiş olduğundan, bu süre vergi mahkemelerinde dava açmak için genel süre olan 30 gündür.

2181. Eğer haciz muhatabın hazır bulunmadığı durumda yapılmışsa, mesela taşınmazın tapu kaydına haciz konulmuşsa, bu konu hakkında muhataba bildirim yapılır. Haciz muhatabın hazır bulunmadığı durumlarda 30 günlük dava açma süresi tebliği izleyen günden başlar. Bu süre içerisinde belediyeye başvuru yapılması, İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca dava açma süresini durdurur.[1437]

3.4.8.4. Satış İşlemine Karşı Dava Açma Süresi

2182. 6183 sayılı Kanun'un 99'uncu maddesi uyarınca, taşınmazın ihalesinin feshi taşınmazın bulunduğu yerin icra mahkemesinden şikâyet yoluyla istenebilir.[1438] Bu şikâyetin süresi 7 gündür ve süre ilgililere tebliğden itibaren başlar.

2183. 6183 sayılı Kanun'da taşınırların ihalesine yönelik şikâyet yoluna ilişkin düzenleme yer almadığı gibi, itiraz veya davaya ilişkin bir düzenleme de bulunmamaktadır. Bu nedenle bu işlemlerden dolayı açılacak davalarda görevli mahkeme vergi mahkemesidir ve dava açma süresi genel dava açma süresi olan 30 gündür.[1439] Bu süre de ilgililere tebliğden itibaren başlar.

3.5. Davanın Açılması

2184. Emlak vergisine ilişkin uyuşmazlıklarda, vergi mahkemesi görevli ve yetkili

---

K:2008/715 sayılı kararında; *vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolunun, kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince 6183 sayılı Yasa uyarınca yapılan işlemleri kapsamadığı, bu nedenle davacının, ihtiyati haciz kararını öğrenmesi üzerine tahsil dairesine yaptığı başvurunun düzeltme başvurusu olmayıp, istemi kabul edilmediği takdirde idari davaya konu olabilecek idari işlem yaratmak amacıyla yapılmış bir başvuru olduğu ve bu başvuruya karşı vergi mahkemesinde otuz gün içinde dava açılabileceği, ihtiyati haciz kararına karşı dava açma süresi olan yedi günün aşıldığı gerekçesiyle verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmediği,* belirtilmiştir

1437 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun, 23.09.2005 tarih ve E:2005/122, K:2005/199 sayılı ve 24.10.2008 tarih ve E:2007/547, K:2008/715 sayılı kararları.

1438 Bu konu vergi mahkemelerinin yetkisi dışındadır. Bu nedenle, bu bölümde satış işlemlerinin iptaline yönelik ayrı bir inceleme yapılmayacaktır, konuya ilişkin olarak *Tahsilât* bölümündeki açıklamalara bakılabilir.

1439 Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 16.02.2007 tarih ve E:2006/270, K:2007/64 sayılı kararında; *hacze dayalı olarak gerçekleştirilen menkul malların satış işlemine ait ihalenin iptali istemiyle açılan davanın çözümlenmesinde vergi mahkemesi görevli olduğu,* belirtilmektedir.

olduğundan, dava açılması bakımından özel usul hükümleri söz konusudur. Bu hususlara ilişkin özellik gösteren durumlar, davanın görülmesi ve neticelendirilmesi bakımından taşıdığı önem nedeniyle ele alınmaktadır.

3.5.1. Dava Dilekçesinin Şekli ve Unsurları

2185. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde dava dilekçesinin vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılacağı düzenlenmiş ve madde devamında dilekçede bulunması gerekli hususlar sayılmıştır. Buna göre dilekçede;

1) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ile adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,[1440]
2) Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
3) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
4) Uyuşmazlık konusu vergi ile zam ve cezalarına ilişkin miktar,
5) Davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının türü ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef sicil numarası,

gösterilmelidir.

2186. Dava konusu işlemin ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenmelidir.[1441] Dilekçe ve eklerinin, karşı taraf sayısından bir fazla olması gerektiğinden, en az 3 suret olarak sunulması gereklidir.

2187. Dava dilekçesinde yukarıda sayılan hususların bulunması zorunludur. Bu hususların eksik olması durumunda vergi mahkemesince davalı idareye dava dilekçesi gönderilmeksizin, ilk inceleme üzerine İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 15'inci maddesi gereğince, otuz gün içinde kanuna uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak üzere dilekçelerin reddine karar verilir. Dilekçe red kararına karşı temyiz veya itiraz yoluna gidilemez. Davacı tarafından usulüne uygun olarak verilecek yeni dilekçeden harç alınmaz.[1442] Ancak yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıklar

---

1440 İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinde, 6352 sayılı Kanun'un 51'inci maddesi ile yapılan değişiklik uyarınca.

1441 Avukat tarafından açılan davada vekâletnamenin dilekçe ekinde sunulması zorunludur. Bu durumda eksiklik olursa dilekçe red kararı verilir. Nitekim **Danıştay 7. Dairesi**'nin 20.03.2003 tarih ve E:2001/2696, K:2003/684 sayılı kararında; *vekâletnamenin dava dilekçesi ekinde ibraz edilmemesi nedeniyle dilekçenin reddedilmesi gerekirken, ehliyet yönünden davayı reddeden Mahkeme kararında hukuki isabet görülmediği,* belirtilmektedir.

1442 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 23.09.2008 tarih ve E:2007/1579, K:2008/2822 sayılı kararında: *Dilekçe ret kararı üzerine, davacı tarafından "dava dilekçesine ek beyanlardır" açıklaması ile*

yapıldığı takdirde dava reddedilir.[1443]

2188. Dilekçede davalı idarenin yanlış gösterilmesi durumu, *İlk İnceleme* başlığında incelenecektir.

2189. Dava dilekçesi ile ilgili olarak önemle belirtilmesi gereken husus, dava dilekçesinde talebin çok açık bir şekilde ortaya konulmasıdır. Vergi mahkemesi bu talep doğrultusunda yargılama yapacak ve bu talep doğrultusunda karar verecektir. Örneğin dava dilekçesinde sadece vergi cezasının iptali talep edilmişse mahkemece vergi aslı yönünden karar verilemeyecektir.[1444]

3.5.2. Dava Dilekçesi'nin Verilebileceği Yerler

2190. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4'üncü maddesinde, dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrakın, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hâkimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebileceği düzenlenmişken, bu Kanun'da 6352 sayılı Kanun'un[1445] 52'nci maddesi ile yapılan değişiklikle idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın dilekçelerin asliye hukuk mahkemelerine verilebileceği hükmü getirilmiştir.[1446]

2191. Kanun'un bu düzenlemesi ile idari yargı mercilerinde açılabilecek herhangi bir davada davanın taraflarının, o davaya ilişkin dilekçe ve savunma ile her

---

verdiği dilekçenin, davanın yenilenmesine ilişkin bir dilekçe olduğu sonucuna varıldığından, vergi mahkemesince süresinde yenilenmediği gerekçesiyle davanın reddedilmesi, hukuka uygun görülmemiştir, hükmüne varılmıştır.

1443 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 03.02.1994 tarih ve E:1993/658, K:1994/299 sayılı kararı; *dava dilekçesinin mahkemece reddinden sonra yeniden verilecek dilekçelerde aynı yanlışlıkların yapılması durumunda davanın reddi gerektiği,* yönündedir.

1444 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 23.10.1998 tarih ve E:1997/59, K:1998/303 sayılı kararında; *2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "İdari Davaların Açılması" başlıklı 3 üncü maddesinin (e) bendinde, vergi davalarına ait dava dilekçesinde davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarasının gösterilmesi öngörüldüğü, gerek dava dilekçesindeki bu anlatım ve davacının son istemi, gerekse 2577 sayılı Yasanın 3 üncü maddesinin (e) bendi karşısında dilekçede yazılı ceza miktarı, dava açma iradesinin, kesilen kaçakçılık cezası yönünden oluştuğunu gösterdiği, bu durumda davacının istemi aşılarak, davaya konu edilmeyen vergi aslı hakkında da hüküm tesisinde hukuka uygunluk görülmediği,* belirtilmiştir.

1445 05.07.2012 tarih ve 28344 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1446 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 18.02.1992 tarih ve E:1991/2624, K:1992/309 sayılı kararında; *idari yargılama usulünde taahhütlü de olsa posta yolu ile dava açma yönteminin öngörülmediği,* belirtilmiştir.

türlü evrakı, davanın görülmekte olduğu yargı merciine kolaylıkla ulaştırabilmelerini sağlamak amaçlanmıştır.[1447]

2192. Dilekçeler vergi mahkemesi başkanlıklarına verilmekle beraber, bu mahkemeleri bulunmadığı yerlerde asliye hukuk mahkemeleri aracılığıyla da gönderilebilmektedir. Bununla beraber kanunun "idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerler" ifadesinden anlaşılması gerekenin ne olduğu hususunda uygulamada, özellikle sürelerin işlemesi bakımından bir takım sıkıntılar yaşanabilmekteydi. Nitekim Danıştay'ın bu hususla ilgili vermiş olduğu kararlarında,[1448] il sınırlarında idare ve vergi mahkemesi bulunması halinde asliye hukuk mahkemesi kanalıyla gönderilen dilekçenin idare mahkemesinde kayda girdiği tarihin esas alınması gerektiği belirtilmektedir. Danıştay'ın bir kısım kararlarında ise bu konuda Büyükşehir belediyesi sınırları içinde bulunan yerlerle diğer yerler arasında ayrım yapılarak, kanunun 4'üncü maddesindeki "yer" ibaresinden belediye ya da Büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde bulunan tüm alanın anlaşılması gerektiği, Büyükşehir belediyesi bulunan yerlerde bu belediye sınırları içerisinde yer alan ilçelerin 4'üncü maddenin uygulanması açısından ayrı yer olarak kabulünün olanaklı olmadığı belirtilmektedir.[1449] Ancak 6352 sayılı Kanun ile, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4'üncü maddesinde yapılan değişiklik sonrasında Büyükşehir belediyesi sınırları içinde bulunan yerlerle diğer yerler arasında yapılan ayrımın bir öneminin kalmadığı, dilekçenin herhangi bir asliye hukuk mahkemesine verilebileceği görülmektedir.

2193. Dilekçenin kayda giriş tarihinin, davanın süresinde açılmış olup olmaması ve buna bağlı olarak söz konusu işlem yönünden etki doğurması bakımından, dilekçenin kayda giriş tarihi olarak şunlar söylenebilir (Çakmak,2009:150):

1) İdare veya vergi mahkemesi bulunmayan bir ilden, idare veya vergi mahkemesi bulunan bir ile dilekçe gönderilmesi halinde dilekçenin kayda girdiği tarih, dilekçenin idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerdeki asliye hukuk mahkemesine verildiği tarihtir.

2) İdare veya vergi mahkemesi bulunan illerde; eğer dilekçe herhangi asliye hukuk mahkemesine verilmişse, büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın; başvuru tarihi, dilekçenin asliye hukuk mahkemesine verildiği tarihtir.

3) İdare veya vergi mahkemesi bulunan bir ilden başka bir ildeki idare veya vergi mahkemesine dilekçe gönderilmesi durumunda dilekçe, asliye mahkemesine verildiği tarihte değil, vergi mahke-

---

1447 **Danıştay 5. Dairesi**'nin 10.03.1999 tarih ve E:1999/322, K:1999/633 sayılı kararı.

1448 **Danıştay 6. Dairesi**'nin 18.09.2006 tarih ve E:2006/181, K:2006/4145 sayılı kararı.

1449 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 13.10.2005 tarih ve E:2005/492, K:2005/2453 sayılı kararı.

mesine ulaşınca kayda girmiş sayılmaktadır.

3.5.3. Dilekçe Alınması Üzerine Yapılacak İşlemler

2194. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 6'ncı maddesi dilekçe üzerine yapılacak işlemleri düzenlemektedir. Buna göre, vergi mahkemeleri ve asliye hukuk mahkemelerine[1450] verilen dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere derhal kayıtları yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır.[1451] Dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır.[1452] Davacılara, kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü, pulsuz bir alındı verilir. Vergi mahkemelerinden başka yerlere verilen dilekçeler, en geç 3 gün içinde ait olduğu mahkeme başkanlığına taahhütlü olarak gönderilir.

2195. Harç veya posta ücreti verilmeden veya eksik harç veya posta ücreti ile dava açılmış ise, davacıya 30 gün içinde harcın ve posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususunda tebligat yapılır. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur.[1453]

2196. Dava açıldıktan sonra posta ücretinde tebliğ işlemlerinin yapılmasını engelleyecek şekilde azalma olması halinde, 30 gün içinde posta ücretinin tamamlanması ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Posta ücreti süresi içinde tamamlanmazsa dosyanın işlemden kaldırılmasına karar verilir. Bu kararın tebliği tarihinden başlayarak 3 ay içinde, noksanı tamamlanmak suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde davanın açılma-

---

1450 Ayrıca yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına.

1451 2012 yılında uygulanacak harçlar için 65 Seri No'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği 31.12.2011 tarih ve 28159 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Tebliğin ekindeki 3 Sayılı Tarife Vergi Yargısı Harçları ile ilgilidir. Buna göre dava açılırken başvurma harcı, karar harcı, vekil varsa vekâlet harcı, istem varsa yürütmeyi durdurma ve duruşma harcı ve ayrıca posta gideri ödenir.

1452 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 08.11.2002 tarih ve E:2002/2007, K:2002/409 sayılı kararında; *dava açma süresinin son günü kayda giren dilekçenin harç ve posta ücretinin 5gün sonra ödenmesi durumunda davanın açılma tarihinin kayıt tarihine göre tespit edileceği,* yönündedir.

1453 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 23.03.1995 tarih ve E:1994/491, K:1995/1267 sayılı kararında; *dava tarihinde mevcut tarifeye göre harç ve posta ücretini tam olarak ödendiği durumda, dilekçelerin tebliğ işlemleri tamamlandıktan sonra tarifelerde meydana gelen değişiklik nedeniyle mahkemece, kalan posta ücretinin karar tebliğine yetmeyeceğinden söz edilerek davacıdan istenmesine rağmen gönderilmemesi üzerine usulüne uygun olarak açılmış ve tebligat işlemleri tamamlanmış olan davanın, açılmamış sayılmasına karar verilmesinde kanuna uyarlık görülmediği,* belirtilmektedir.

mış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur.[1454]

3.5.4. Bir Dilekçe ile Birden Çok Vergi İşlemine Karşı Dava Açılması

2197. İdari yargılama usulünde aslolan her işleme karşı tek dilekçe ile dava açılmasıdır. Bununla birlikte İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabileceği ve birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddî olay veya hukukî sebeplerin aynı olması gerektiği belirtilmiştir.

2198. Birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilmesi için dikkat edilmesi gereken husus; dava konusu birbirinden farklı olan işlemlerin, dava açma süreleri ve dava konusunun miktarıdır.

2198.1. Bir ödeme emri ile dayanağı ihbarnameye karşı dava açıldığında her ikisinin dava açma süresinin farklı olması nedeniyle aynı davaya konu edilmeleri süre yönünden birtakım sorunlar meydana getirebilir.

2198.2. Miktarı nedeniyle tek hakimin yetkili olduğu bir vergi ile mahkemenin heyet halinde bakmaya yetkili olduğu bir vergi için de birlikte dava açılması mümkün değildir.

2199. Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir. Bu durumda emlak vergisi bakımından birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açmasına; elbirliği halinde maliklerin birlikte dava açmaları, mirasçıların birlikte dava açmaları, arsa takdir komisyonu kararları aleyhine dava açmaya yetkili olanların birlikte dava açmaları ve önceki malikle sonraki malikin birlikte dava açmaları örnek verilebilir.

2200. Dilekçenin İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 5'inci maddesine aykırı olması halinde Kanun'un 15'inci maddesi gereğince dilekçenin reddine karar verilir.[1455]

1454 **Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 15.03.1999 tarih ve E:1997/372, K:1999/369 sayılı kararında; *dava açıldıktan sonra tebliğ işlemlerinin yapılabilmesi için gerekli posta ücretinde noksanlık saptanması durumunda, usulüne uygun olarak yapılacak bildirimlerden sonra dosyanın işlemden kaldırılmasına kaarr verilmesi gerektiği, bundan sonraki üç ay içinde de eksikliğin giderilmesi koşuluyla, dosyanın yeniden işleme konulmasını isteyebilme olanağının davacıya tanınmış olmasına rağmen davanın açılmamış sayılmasına karar verilmesinin mümkün bulunmadığı,* belirtilmektedir.

1455 Bu hususta *Dava Dilekçesinin Şekli ve Unsurları* başlığında yapılan açıklamalara bakılmalıdır.

3.5.5. Yürütmeyi Durdurma Talebi

2201. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Bu nedenle tarhiyat aşamasında olan ve tahakkuku gerçekleşmemiş olan vergiler bakımından tahsil işlemleri durduğundan, dava dilekçesinde yürütmeyi durdurma talebinde bulunulmasına gerek yoktur.[1456]

2202. İhtirazı kayıtla verilen beyannameler[1457] üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

2203. Tahsilât aşamasındaki bir vergi işlemine karşı dava açılmışsa bu durumda tahsil işlemleri durmaz.[1458] Bu durumda, yürütmeyi durdurma talebinde bulunulabilir. Yürütmeyi durdurma talebi varsa bu husus da dilekçede yer almalıdır.

2204. 6183 sayılı Kanun'un 3'üncü fıkrasında yer alan, ödeme emrine karşı dava açılması durumunda teminat gösterilmesi karşılığında takibin duracağına ilişkin düzenleme 5951 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durumda ödeme emrine karşı açılan davada teminat gösterilmesi tek başına yürütmeyi durdurmaya yeterli olmayacaktır, bu konuda ayrıca talepte bulunulmalıdır ve Mahkemece İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27'nci maddesi çerçevesinde değerlendirme yapılarak karar verilecektir.

3.5.6. Duruşma Talebi

2205. İdari yargılama usulü kural olarak yazılı olmasına rağmen, bazı durumlarda duruşma da söz konusu olabilir. Dava konusu uyuşmazlığın, duruşma yapılarak çözülmesi isteniliyorsa duruşma talebinin de dava dilekçesinde yer alması gerekir. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve 1.000 lirayı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı bin lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.[1459]

1456 Buna rağmen uygulamada bir çok davada bu yönde taleplerde bulunulmakta ve gereksiz yere mahkemelerce bu konuda karar verilmesine yer olmadığı şeklinde karar alınmasına sebebiyet verilmekte ve gereksiz posta masrafları oluşmaktadır.

1457 Emlak vergisinde ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi durumu söz konusu değildir.

1458 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 04.04.2001 tarih ve E:2000/1963, K:2001/1133 sayılı kararında; *vergi mahkemesinde tahsil işlemlerine karşı idari dava açılmasının, mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmedikçe, tahsilâtı durdurması olanaklı olmadığı*, belirtilmektedir.

1459 Duruşma sınırı 2012 yılı için 9.230,00 TL'dir.

2206. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili Bölge İdare Mahkemesi kararına bağlıdır. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir. Yani, davacı yalnız dava dilekçesi ile ikinci dilekçesinde; davalı ise, birinci ve ikinci savunma dilekçelerinde duruşma isteyebilirler (Kafes,2010:145). Miktara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.

2207. Mahkemece duruşma talebi uygun bulunur veya re'sen duruşmaya karar verilirse, duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir.

3.5.7. Keşif ve Bilirkişi İncelemesi Talebi

2208. Dava konusu uyuşmazlıkla ilgili keşif ve bilirkişi incelenmesi yapılması uyuşmazlığın çözümünde önemli katkılar sağlayabilir. Emlak vergisinde hukuki ihtilafın taşınmazdan kaynaklandığı durumlarda mahkemece taşınmazın bulunduğu mahalde keşif yapılması ve konu ile ilgili teknik konular nedeniyle bilirkişiye inceleme yaptırılması ile fiili durum doğru bir şekilde tespit edilerek sorun çözülebilecektir.

2209. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 31'inci maddesi, kanunun düzenlemediği diğer bir takım işlemlerin yanında, bilirkişi ve keşif işlemlerinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağını öngörmüştür. Ancak, bilirkişi seçiminin Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılacağı da düzenlenmiştir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu[1460] ile yürürlükten kaldırılmış olduğundan, bu hususta yapılan atıflar yeni kanuna yapılmış olacaktır.

2210. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 288 ila 292'nci maddelerinden oluşan dördüncü kısmının altıncı bölümü, "Keşif" başlığını taşımaktadır. 288'inci maddeye göre, hâkim, uyuşmazlık konusu hakkında bizzat duyu organları yardımıyla bulunduğu yerde veya mahkemede inceleme yaparak bilgi sahibi olmak amacıyla keşif yapılmasına karar verebilir. Hâkim gerektiğinde bilirkişi yardımına başvurur. Keşif kararı, mahkemece, sözlü yargılamaya kadar taraflardan birinin talebi üzerine veya resen alınır.

2211. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun düzenlemesi uyarınca hakim re'sen keşif kararı verebileceği gibi taraflar da keşif talebinde bulunabilirler. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre tahkikat bittikten sonra sözlü yargılamaya geçilmesi nedeniyle, sözlü yargılamaya kadar keşif talep edebilme hükmünü; keşif talebinin davacı tarafından dava dilekçesi ve ikinci dilekçesinde; davalı tarafından ise, birinci ve ikinci savunma dilekçelerinde istenebilece-

---

1460 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

ği bu aşamalar tamamlandıktan sonra keşif talebinde bulunulamayacağı şeklinde anlamak gereklidir.

2212. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 266 ila 287'inci maddelerinden oluşan dördüncü kısmının beşinci bölümü, "Bilirkişi İncelemesi" başlığını taşımaktadır. 266'ncı maddeye göre, mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz.

2213. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun düzenlemesi uyarınca bilirkişi incelemesine mahkemece re'sen karar verilebileceği gibi, taraflar da bu konuda istemde bulunabilir. Kanunda tarafların isteminin ne kadar sürede yapılacağına yönelik bir düzenlemesi bulunmamaktadır. Ancak bilirkişi incelemesinin de davacı tarafından dava dilekçesi ve ikinci dilekçesinde; davalı tarafından ise, birinci ve ikinci savunma dilekçelerinde istenebileceği söylenebilir. Ancak bu talebin dava veya cevap dilekçesinde yer alması davanın daha hızlı neticelenmesine katkı sağlayacaktır.

2214. Ayrıca Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 293'üncü maddesinde, tarafların dava konusu olayla ilgili olarak, *uzmanından bilimsel mütalaa* alabilecekleri yönünde yapılan düzenlemenin, hem İdari Yargı Usul Kanunu tarafından bu hususta bir atıfta bulunulmaması hem de Kanun'un bilirkişileri mahkemenin seçeceği düzenlemesi karşısında, vergi davalarında söz konusu olamayacağını da eklemekte fayda vardır.

3.6. Bağlantılı Davalar

2215. İdari yargılama usulünde her işleme karşı tek dilekçe ile dava açılmasının esas olduğu, bazı hallerde bir dilekçe ile birden çok işleme karşı veya birden çok kişi tarafından tek dilekçe ile dava açılabileceği ifade edilmişti.

2216. Ayrı ayrı açılıp birbiriyle bağlantısı olan davaların birleştirilmesine ilişkin olarak, İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 38 ila 42'nci maddeleri arasında düzenleme yapılmıştır.

2217. Kanun'un 38'inci maddesine göre, aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm, diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır. İdare mahkemesi, vergi mahkemesi veya Danıştay'a veya birden fazla idare veya vergi mahkemelerine açılmış bulunan davalarda bağlantının varlığına taraflardan birinin isteği üzerine veya doğrudan doğruya mahkemece karar verilir. Bağlantılı davalardan birinin Danıştay'da bulunması halinde dava dosyası Danıştay'a gönderilir. Bağlantılı davalar, değişik bölge idare mahkemesinin yargı çevrelerindeki mahkemelerde bulunduğu

takdirde dosyalar Danıştay'a gönderilir. Bağlantılı davalar aynı bölge idare mahkemesinin yargı çerçevesindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde dosyalar o yer bölge idare mahkemesine gönderilir.

2218. Emlak vergisi yönünden aynı maddi veya hukuki sebepten doğan davalarla ilgili olarak, aynı taşınmazdan kaynaklanan davaların, bağlantılı davalar olarak kabul edilmesi gereklidir.[1461] Biri hakkında verilecek hükmün, diğerini etkileyecek nitelikte olan bağlantılı davalara muafiyet hükümlerine ilişkin davalarla tahsil işlemleri arasındaki davalar, tahsil işlemlerine ait davalar, farklı dönemlere ait davalar örnek olarak verilebilir.[1462]

2219. Bu durumlarda, ayrı vergi mahkemelerinde açılan davalar hakkında talep halinde veya re'sen bağlantı kararı verilir. Bağlantı kararı verilebilmesi için aynı derecede mahkemelerinde görülen davalar olması gereklidir.[1463] Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarla vergi mahkemesinde görülen davalar arasında bağlantı bulunabilir. Ancak bu durumun emlak vergisinde gerçekleşme olasılığı çok nadirdir. Bu durum emlak vergisinde ancak inşaat maliyet bedellerine karşı dava açılması halinde mümkündür. Vergi Usul Kanun'un mükerrer 49'uncu maddesinde, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin, bu bedellerin Resmi Gazete ile ilanını izleyen onbeş gün içinde Danıştay'da dava açabileceği düzenlenmiştir. 49'uncu maddede bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan edileceği düzenlenmiştir. Bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri tespitlerine ilişkin süreleri gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığı yetkili olduğundan, bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri yılın son günlerinde yayımlanmakta ve o yıla ilişkin vergilerde bu maliyet bedelleri dikkate alınmaktadır. Bu durumda bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı yukarıda sayılanlarca Danıştay'da açılan davalarla, mükellefler tarafından kendi vergilerine dair belediyeye karşı açılan davalar arasında

---

1461 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 08.02.1996 tarih ve E:1995/2333, K:1996/406 sayılı kararı; *aralarında maddi ve hukuki bakımdan bağlılık ya da sebep sonuç ilişkisi bulunmayan ödeme emirlerine karşı aynı dilekçe ile açılan davada dilekçe ret kararı verilmesi gerektiği*, yönündedir.

1462 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 07.06.1988 tarih ve E:1988/1623, K:1988/2175 sayılı kararı; *emlak vergisinin, beyannamenin verilmesini izleyen yıllarda otomatikman tahakkuk etmesi nedeniyle, genel beyan döneminde verilen beyanname üzerine yapılan tahakkuka ve genel beyan dönemini kapsayan yıllara ait vergilerin tamamına karşı tek dilekçe ile dava açılabileceği gibi beyannamenin verilmemesi sebebiyle her yıl için ayrı ayrı düzenlenen ihbarnamelerle tahakkuk ettirilen emlak vergisine karşı tek dilekçe ile dava açılabileceği,* yönündedir.

1463 Davalardan birisi temyiz veya itiraz aşamasındaysa bağlantı söz konusu olmaz.

bağlantı kurulabilir.

2220. Bağlantılı davalardan birinin Danıştay'da bulunması halinde dava dosyasının Danıştay'a gönderilmesi söz konusu olur. Danıştayca bağlantı, Kanun'un 39'uncu maddesine göre incelenir. Buna göre, Danıştay'ın dava konusu uyuşmazlığı incelemeye yetkili dairesi, bağlantılı dava dosyalarını öncelikle ve ivedilikle inceler ve karar verir. Danıştay bağlantının bulunduğuna karar verdiği takdirde, davalardan biri Danıştay'da açılmış ve çözümlenmesi Danıştay'ın görevine dahil bir uyuşmazlıkla ilgili ise, davaların tümü Danıştay'da görülür ve durum ilgili mahkemelere ve taraflara bildirilir.[1464] Danıştayca verilen karar bağlantı bulunmadığı yolunda ise, dosyalar ilgili mahkemelere geri gönderilir.

2221. Emlak vergisine ilişkin davalar, bölge idare mahkemesinin yargı çerçevesindeki mahkemelerde bulunabilir. Bu takdirde dosyalar o yer bölge idare mahkemesine gönderilir. Bu durum arsa veya arazi takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılması ile arsa takdir komisyonu kararlarına dayanılarak yapılan tarh ve tahsilât işlemlerinde veya aynı taşınmaza ilişkin farklı dönemlere ait vergilere, ihbarnamelere, ödeme emirlerine, haciz işlemlerine karşı dava açılması durumunda söz konusu olabilir. Kanun'un 40'ıncı maddesine göre, bölge idare mahkemesi bağlantılı dava dosyalarını öncelikle ve ivedilikle inceler ve kararını verir. Bölge idare mahkemesince verilen karar, bağlantının bulunduğu yolunda ise, yetkili mahkeme kararda belirtilmek suretiyle dosyalar yetkili mahkemeye gönderilir. Durum ayrıca diğer mahkemeye de duyurulur. Yetkili kılınan mahkeme durumu ilgililere bildirir. Bölge idare mahkemesince verilen karar bağlantı olmadığı yolunda ise, dosyalar ilgili mahkemelere geri gönderilir.

2222. Bağlantının varlığı yolunda idare ve vergi mahkemelerince veya bu konuda yapılacak itiraz üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştayca bağlantı hakkında karar verilinceye kadar usuli işlemler durur. Bağlantı talebi taraf-

---

1464 Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı açılan davaların kısa sürede neticelendirilmesi amaçlanarak mükerrer 49. maddede, bu durumda davalının onbeş gün içinde vereceği tek savunma ile dosyanın tekemmül etmiş sayılacağı, Danıştayca bu davaların, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanacağı düzenlenmiştir. Bu dava sonuçlanmadan vergi tahakkuk etmiş olacak ve ilk taksit olan Mayıs ayında ödenmeyen vergiler için Haziran ayından itibaren ödeme emri gönderilebilecektir. Bu süreye kadar, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı açılan davaların neticelenmiş olması gerektiği göz önünde bulundurulduğunda bu türden bir bağlantının ortaya çıkması ihtimali çok zayıftır. Bu nedenle, oluşabilecek karışıklığın önlenmesi için hem Danıştayca kararın kısa sürede verilmesi hem de belediyelerce bu konuda bir dava açılıp açılmadığının araştırılarak, dava sonuçlanmadan cebren tahsil işlemlerine geçilmemesi gereklidir.

Bu hususlar, arsa/arazi takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılması durumunda da söz konusu olabilecektir.

lardan gelmekte ise, Kanun'un 41'inci maddesine göre, mahkemelerce talep reddedilirse, bu hususta verilen ara kararı taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliğ tarihini izleyen 15 gün içerisinde, aynı yargı çevresindeki mahkemeler için o yer bölge idare mahkemesine, dosyalardan biri Danıştay'da olan davalar için Danıştay'a başvuruda bulunabilirler. Başvuru üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştay görevli dairesince durum, incelenerek karara bağlanır. Bağlantının bulunup bulunmadığı yolundaki bölge idare mahkemesi ve Danıştay kararları kesindir. Bağlantıya ilişkin işlemler sonuçlandırıldıktan sonra bu davalara bakmakla yetkili kılınan mahkeme veya Danıştay, davalara bırakıldığı yerden devam eder.

3.7. İlk İnceleme

2223. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 14'üncü maddesinde dilekçeler üzerine yapılacak ilk incelemeyi düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, dilekçe[1465], mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:

1) Görev ve yetki,
2) İdari merci tecavüzü,
3) Ehliyet,
4) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
5) Süre aşımı,
6) Husumet,
7) Dilekçede yer alması gereken unsurların yer alıp almadıkları ve birden fazla işleme karşı dava açılmasına ile birden çok kişinin dava açmasına uygun olup olmadıkları,

yönlerinden sırasıyla incelenir.

2224. İnceleme sonucunda Vergi mahkemesince:

- Adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine;
- İdari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine;

1465 6352 sayılı Kanun'un 53'üncü maddesi ile Kanun'un 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yapılan değişiklikle dilekçelerin hakim tarafından yapılacak havale üzerine kaydı yapılması usulü kaldırılmıştır. Buna göre; Bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dilekçeler, evrak bürosunca kaydedilerek ilgili mahkemelere havale olunur. Dilekçe sahibine evrakın tarih ve sayısını gösterir ücretsiz bir alındı kâğıdı verilir. 6352 sayılı Kanun'un 62'nci maddesi ile İdari Yargılama Usul Kanunu'na eklenen geçici 6'ncı maddenin 1'inci ile de; Bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde evrak büroları oluşturuluncaya kadar dilekçeler mahkeme başkanı veya hâkim tarafından havale edilmeye devam olunacağı öngörülmüştür.

- Ehliyetsizlik,[1466] idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmama[1467] ve süre aşımı[1468] hallerinde davanın reddine;
- Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine,[1469]
- Dilekçede yer alması gereken unsurların yer almaması,[1470] birden fazla işleme karşı dava açılmasına uygun olmayan[1471] ve birden çok kişinin dava açmasına uygun olmayan hallerde[1472] 30 gün içinde uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak veya ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise 30 gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine;
- İdari merci tecavüzü halinde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine;[1473] karar verilir.

1466 Bu hususta *Emlak Vergisi Davalarında Taraflar* başlığındaki açıklamalara bakılmalıdır.

1467 Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır (Vergi Usul Kanunu 378'inci maddesi uyarınca). Bu durumda ilk incelemede bu hususlar yönünden de inceleme yapılması gereklidir

1468 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.01.2004 tarih ve E:2001/1907, K:2004/537 sayılı kararı; *yükümlü tarafından ödeme emrine ilişkin tebliğ alındısındaki imzanın kendisine ait olmadığı ileri sürüldüğünden, tebliğin usulüne uygun olup olmadığı ve söz konusu imzanın yükümlüye ait olup olmadığı araştırılmadan davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesinde isabet görülmediği,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 26.11.2001 tarih ve E:2000/412, K:2001/4141 sayılı kararı; *dava açma süresinin başlangıç yönünden vergi-ceza ihbarnamelerinin tebliğine ilişkin belgede yer alan imzanın davacıya ait olup olmadığının yaptırılacak bilirkişi incelemesiyle saptandıktan sonra karar verilmesi gerektiği,* yönündedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 09.07.1984 tarih ve E:1984/1081, K:1984/1385 sayılı kararı; *dava açma süresinin, resen incelenecek konulardan olduğu, dava açma süresi hak düşürücü bir süre olup, bu sürenin mücbir sebeplerle durmayacağı ve kesinleşeceği,* yönündedir.

1469 Hasım olarak vergide yetkili Belediye yerine, Mali Hizmetler Müdürlüğünün gösterilmesine uygulamada çok sık rastlanılmaktadır. Aynı şekilde Maliye Bakanlığı veya başka belediyeler de hasım olarak gösterilmekte bu husus Mahkemece düzeltilmektedir. Bu hususta daha dikkatli davranılması gereksiz işlemleri önleyebilecektir.

1470 Bu hususta *Dava Dilekçesinin Şekli ve Unsurları* başlığında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

1471 Örneğin tek dilekçe ile hem ihbarnameye hem de ödeme emrine karşı veya tek hakimin bakabileceği bir konu ile heyetçe bakılacak konu hakkında tek dilekçe ile dava açılmışsa.

1472 Örneğin farklı taşınmaz malikleri tarafından tek dilekçe ile dava açılmışsa.

1473 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 26.11.1999 tarih ve E:1999/166, K:1999/493 sayılı kararı; *tarhiyata karşı dava açma süresi içinde vergi dairesi müdürlüğüne düzeltme başvurusu reddedilen davacının şikâyet başvurusunda bulunmadan açtığı davada*

2225. Dilekçe red kararına karşı temyiz veya itiraz yoluna gidilemez. Davacı tarafından usulüne uygun olarak verilecek yeni dilekçeden harç alınmaz.[1474] Ancak yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde dava reddedilir.[1475]

3.8. Dava Açılmasının Sonuçları

2226. Dava açılması ile bir takım sonuçlar meydana gelir. Bunlar; zamanaşımı, derdestlik, hüküm verme zorunluluğu, talep ve savunmanın sınırlandırılması ve yürütmenin durdurulması hususları bakımından ayrı ayrı incelenebilir (Gözübüyük, 2003: 448v.d.).

3.8.1. Zamanaşımı

2227. Vergi davasının açılması zamanaşımı yönünden, özel hukuk davalarından farklılık gösterir. Özel hukuk davalarında zamanaşımı taraflarca ileri sürülmediği takdirde mahkemece re'sen dikkate alınamaz. Buna rağmen vergi davasında zamanaşımı mahkemece re'sen gözetilir.

2228. Vergi Usul Kanunu'nun 113'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında zamanaşımının, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği düzenlenmiştir. Bu hüküm uyarınca davalarda zama-

---

dilekçe ve eklerinin merciine tevdii gerekirken davanın süre aşımı nedeniyle reddinde hukuka uygunluk görülmediği, yönündedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 30.09.1998 tarih ve E:1997/3611, K:1998/3075 sayılı kararı; *vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvuruları üzerine vergi dairesince tesis edilen ret işleminin dava konusu yapılamayacağı, bu işleme karşı açılan davada, mahkemece merciine tevdi kararı verilmesi gerekirken işin esası hakkında karar tesisinde isabet bulunmadığı,* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 08.10.2008 tarih ve E:2006/2431, K:2008/4472 sayılı kararında; *vergi mahkemesi tarafından merciine tevdi kararı verilebilmesi için, davacı tarafından dava konusu edilen işleme karşı vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme taleplerinin reddolunması ve bu red işlemine karşı süresinde dava açmış olmaları gerektiği,* belirtilmiştir. Bu karar ve yukarıda *Şikayet Yolu ile Müracaata* ilişkin yaptığımız açıklamalar göz önünde bulundurularak, şikayet yoluna başvurulmamasının idari merci tecavüzü kararı verilebilecek tek hal olduğu söylenebilir. Bu durumda davanın açıldığı tarih Belediye Başkanlığı'na başvuru tarihi olarak kabul edilir. Dilekçenin *Belediye Başkanlığına* tevdi halinde, şikâyet yolu ile yapılan başvuruya ilişkin yukarıda yapılan açıklamalar bu durumda da söz konusu olacaktır.

1474 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 23.09.2008 tarih ve E:2007/1579, K:2008/2822 sayılı kararında: *Dilekçe ret kararı üzerine, davacı tarafından "dava dilekçesine ek beyanlardır" açıklaması ile verdiği dilekçenin, davanın yenilenmesine ilişkin bir dilekçe olduğu sonucuna varıldığından, vergi mahkemesince süresinde yenilenmediği gerekçesiyle davanın reddedilmesi, hukuka uygun görülmemiştir.*

1475 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 03.02.1994 tarih ve E:1993/658, K:1994/299 sayılı kararı; *dava dilekçesinin mahkemece reddinden sonra yeniden verilecek dilekçelerde aynı yanlışlıkların yapılması durumunda davanın reddi gerektiği,* yönündedir.

naşımı öne sürülmese bile mahkemece kendiliğinden dikkate alınacaktır. Mahkemece vergiye ilişkin hem tarh zamanaşımı hem de tahsil zamanaşımı göz önünde bulundurulacaktır. Tarh zamanaşımı geçen vergiye ilişkin tarhiyat varsa tarhiyatın, vergi zamanında tarh edilip de zamanaşımı süresi içerisinde tahsil edilmemişse tahsile ilişkin işlemin iptaline karar verilecektir.

3.8.2. Derdestlik

2229. Dava açılmasıyla dava konusu uyuşmazlık, derdest olur. Bu konuda aynı nedene dayanarak, aynı taraflarca dava açılamaz (Gözübüyük,2003:448). İdari Yargılama Usul Kanunu'nda bu konuda hüküm bulunmamaktadır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 114'üncü maddesinde, aynı davanın, daha önceden açılmış ve hâlen görülmekte olmaması dava şartı olarak öngörülmüştür. Derdest bir dava varken, aynı konuda açılan davanın reddi gereklidir.[1476]

3.8.3. Hüküm Verme Zorunluluğu

2230. Dava açılması ile mahkemece konu hakkında karar verilmesi zorunluluğu doğmaktadır. Mahkemece görevsiz ve yetkisiz olunsa dahi, bu yönde karar verilmesi gereklidir.

3.8.4. Talep ve Savunmanın Sınırlandırılması

2231. Dava açılmasının sonuçlarından biri de, davacının, dava açıldıktan sonra iddiasını genişletememesi veya değiştirememesidir (Kaya ve Akcan,2009: 124). Aynı yasağın davalı yönünden yansıması savunmanın genişletilememesi ve değiştirilememesidir.

2232. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 16'ncı maddesinin 4'üncü fıkrasında; tarafların, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemeyecekleri ve 21'inci maddesinde, dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgelerin, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edileceği düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler ile talep ve savunmanın genişletilmesi yasağının idari yargılama usulünde de olduğunu ortaya koymaktadır (Gözübüyük, 2003:449).

2233. Bununla birlikte bu yasak idari yargılama açısından daha dar olarak ele alınmalıdır. İdari yargıda bu yasak, dava açma süresinin sona ermesi ile

---

1476 **Danıştay 10. Dairesi**'nin 25.11.2004 tarih ve E:2003/2595, K:2004/7611 sayılı kararında; *dava derdest iken, aynı işleme yapılan itirazın reddi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle aynı davacı tarafından açılan davanın esasının incelenmesi hukuken olanaklı değilken, işin esasının incelenmesi suretiyle dava konusu işlemin iptali yolunda verilen kararda hukuka uyarlık bulunmadığı,* belirtilmektedir.

başlamaktadır. O halde idari yargıda dava açma süresi sona ermeden, davacı iddiasını genişletebilir veya değiştirebilir. Danıştay'ın bu yönde olduğu gibi, dava açma süresine vurgu yapılmaksızın, davacı tarafından verilen ikinci dilekçeleri davanın genişletilmesi yasağı kapsamında gören kararları da mevcuttur. Bu kararlar daha ziyade bir idari işlemin iptali istemiyle açılan davalarda daha sonra davacı tarafından verilen ikinci bir dilekçe ile tazminat isteminde bulunulması hakkındadır (Kaya ve Akcan, 2009:137).

2234. Bu konuda ayrıca şu hususu da belirtmek gerekir ki; dava açıldıktan sonra davacı tarafından, önceden bilmesine imkân olmayan ve davalı tarafından sunulan belgelere dayanılarak yeni iddialarda bulunması iddianın genişletilmesi kapsamında sayılamaz. Nitekim 21'inci maddenin vaktinde ibraz edilmeyen belgelerin tebliğ edileceği düzenlemesi bu hususu olanaklı kılmaktadır.[1477]

3.8.5. Yürütmenin Durdurulması

2235. İdari yargılamada davanın açılması dava konusu işlemin yürütmesini durdurmaz. Bununla beraber yürütmenin durdurulması kararının verilmesini olanaklı kılan haller bulunmaktadır. Vergi davalarında ise dava açmanın yürütmenin durdurulmasına etkisi yönünden farklı durumlar vardır.

2236. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27'nci maddesinde, Danıştay'da veya idarî mahkemelerde dava açılması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmayacağı ve Danıştay veya idarî mahkemelerin, idarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilecekleri düzenlenmişti.[1478]

2236.1 6352 sayılı Kanun'un 57'nci maddesi ile 27'nci maddenin 2'nci fıkrası değiştirilmiş ve maddeye 2'nci fıkradan sonra gelmek üzere 3'üncü fıkra

---

1477 Danıştay 5. Dairesi'nin 30.12.2005 tarih ve E:2005/2698, K:2005/6541 sayılı kararında; *yargılanma hakkının en önemli unsurlarından biri olan savunma hakkını tam olarak kullanabilmesi için 2577 sayılı Kanun'un 21'inci maddesine uygun şekilde, dilekçenin davacıya tebliği ile dilekçe ekindeki raporu inceleyebilme imkanı tanınması suretiyle raporda yer alan hususlara karşı cevap verebilme olanağı sağlandıktan sonra bir karar verilmesi gerektiği halde bu yapılmadan karar verilmiş olmasında yasa ve usule uyarlık görülmediği,* belirtilmiştir.

1478 Bu düzenlemede, 05.07.2012 tarihi itibariyle, 6352 sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava Ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun'un yürürlüğe girmesiyle değişiklik yapılmış bulunmaktadır. Ayrıca, bu Kanun'un 57'inci maddesi uyarınca da, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin değiştirilen (2) numaralı fıkrasından sonra gelmek üzere (3) numaralı yeni bir fıkra eklenmiş ve maddenin diğer fıkralarının buna göre teselsül ettirilmiş olduğunu ayrıca maddeye fıkralar eklendiğini de belirtmek yerinde olacaktır.

eklenmiş, diğer fıkralar yeniden numaralandırılarak yeni fıkralar eklenmiştir. Buna göre; Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanun hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez. Dava dilekçesi ve eklerinden yürütmenin durdurulması isteminin yerinde olmadığı anlaşılırsa, davalı idarenin savunması alınmaksızın istem reddedilebilir. Yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararlar onbeş gün içinde yazılır ve imzalanır. Aynı sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz."

2236.2. Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere, yapılan değişiklikle, yürütmenin durdurulması müessesesi kısmen revize edilmektedir. Buna göre, yürütmenin durdurulması kararları kural olarak idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra verilebilecektir. Yürütmenin durdurulması talebinin yerinde olmadığı, dava dilekçesi ve eklerinden anlaşılmakta ise davalı idarenin savunması alınmaksızın talep reddedilebilecektir. Yıkım ve sınır dışı etme gibi uygulanmakla etkisi tükenecek nitelikteki idari işlemler bakımından ise savunma alındıktan sonra yeniden bir karar verilinceye kadar geçici olarak yürütmenin durdurulmasına karar verilebilecektir. Ayrıca, aynı hukuki sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması talebinde bulunulamayacağı düzenlenmekte olup, bu sayede reddedilmiş taleplerin tekraren yargı mercileri önüne getirilmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

2237. Yürütmeyi durdurma konusunda vergi uyuşmazlıklarında durumun farklı olmasından dolayı maddenin 4'üncü fıkrasında özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre; vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26'ncı maddenin 3'üncü fıkrasına göre[1479]

1479 Fıkra metni şu şekildedir: *Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemden kaldırılır ve varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Dosyanın işlemden kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl*

işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazı kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.[1480]

2238. Yürütmenin durdurulması istemli davalarda cevap süresi kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebilir. Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hâkim tarafından çözümlenir. İdareden ve adlî yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz.

2239. Bu nedenle tarhiyat aşamasında olan ve tahakkuku gerçekleşmemiş olan vergiler bakımından tahsil işlemleri durduğundan belediyeler tarafından bu hususta dikkat edilmesi gereken, bu şekilde açılan davalara ilişkin cebri icra işlemlerine geçilmemesidir. Cebri icra işlemlerine geçilir ve davacıya dava konusu olan ve tahakkuku gerçekleşmemiş olan vergilerle ilgili ödeme emri gönderilirse, bu ödeme emri ve buna dayanılarak yapılan tahsil işlemleri geçersizdir. Bunlara karşı dava açılması durumunda, bu işlemler başkaca herhangi bir husus incelenmeksizin iptal edilir. Bu hususta ikmalen ve idarece yapılan tarhiyatlarla ilgili uygulamada birçok sorun yaşanmaktadır. Gönderilen ihbarnameler sonrasında ödeme süresi olan 30 gün beklenildikten sonra ödeme emri tebliğ edilmektedir. Ancak bu süre içerisinde davacı tarafından ihbarnameye karşı dava açıldığında dava dilekçesi ödeme emrinin tebliğinden sonra belediyeye ulaşmakta ve daha sonra da ödeme emrine dava açılmakta, ödeme emri iptal edilmektedir. Böylece gereksiz yere mesai harcanmış olmakta, gereksiz işlemlerle, yargılama giderine ve vekâlet ücreti ödenmesine sebebiyet verilmektedir. Bu nedenle bu tür durumlara sebebiyet verilmemesi için ihbarnamenin tebliğinden sonra 30 günlük ödeme süresinin yanında dava dilekçesinin tebliğine kadar yetecek bir süre kadar, ortalama bir 30 gün daha beklenilmeli, çok özel durumlarda gerekirse mahkemelerden dava açılıp açılmadığı araştırılmalı ve buna

---

içinde yeni adres bildirilmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir.

1480 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 13.4.2011 tarih ve E:2010/536, K:2011/1176 sayılı kararı; *2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 26'ncı maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca işlemden kaldırılan dava dosyasının yeniden işleme konulması, işlemden kaldırma kararıyla tahsilât işlemlerini kendiliğinden durdurmayacağından, tahsil işlemlerinin durabilmesi için davacı tarafından yürütmenin durdurulması isteminde bulunulması ve istemin mahkemece kabul edilmesi gerektiği,* yönündedir.

göre hareket edilmelidir.[1481].

2240. İhtirazı kayıtla verilen beyannameler[1482] üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Tahsilât aşamasındaki bir vergi işlemine karşı dava açılmışsa bu durumda tahsil işlemleri durmaz.[1483] Bu durumda, yürütmeyi durdurma kararı olmadıkça tahsilât işlemlerine devam edilebilir.

2241. 6183 sayılı Kanun'un 3'üncü fıkrasında yer alan, ödeme emrine karşı dava açılması durumunda teminat gösterilmesi karşılığında takibin duracağına ilişkin düzenleme 5951 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durumda ödeme emrine karşı açılan davada teminat gösterilmesi tek başına yürütmeyi durdurmaya yeterli olmayacaktır, bu konuda ayrıca talepte bulunulmalıdır ve mahkemece İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27'nci maddesi çerçevesinde değerlendirme yapılarak karar verilecektir.

3.8.5.1. Yürütmeyi Durdurma Kararına İtiraz

2242. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara;

- Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdarî veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarına,[1484]
- Vergi mahkemeleri ile tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine,
- Çalışmaya ara verme süresi içinde ise vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hâkimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye,

bu kararın tebliğini izleyen günden itibaren 7 gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir.

2243. İtiraz edilen merciler dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir. Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır

---

1481 Aynı şekilde tahakkuk ve tahsil servisleri ile davaları yürüten hukuk birimi arasında gerekli otomasyonun sağlanarak, mükellefler tarafından hangi işlemlere karşı dava açıldığının bilgisayar ekranından görülmesi olanaklı kılınmalıdır.

1482 Emlak vergisinde ihtirazi kayıtla beyanname (bildirim) verilmesi durumu söz konusu değildir.

1483 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 04.04.2001 tarih ve E:2000/1963, K:2001/1133 sayılı kararında; *vergi mahkemesinde tahsil işlemlerine karşı idari dava açılmasının, mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmedikçe, tahsilâtı durdurması olanaklı olmadığı,* belirtilmektedir.

1484 Emlak vergisi yönünden davanın vergi mahkemesince reddedildiği ve temyiz aşamasında mümkündür.

3.8.5.2. Yürütmeyi Durdurma Kararının Sonuçları

2244. Yürütmeyi durdurma kararının belediyeye tebliğinden itibaren, karara itiraz edilmiş olunsa bile, karar uyarınca işlem tesis edilmesi zorunludur. Burada ayrıca tarhiyata karşı açılan davaların dilekçelerinin tebliğinden itibaren tahsil işlemlerinin durdurulması gerektiğini belirtmekte de fayda vardır.

2245. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idarenin;

- Gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu,
- Bu sürenin hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak 30 günü geçemeyeceği,
- Haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği,

düzenlenmiştir.

2245.1. Bu nedenle yürütmeyi durdurma kararının tebliğinden itibaren gecikmeksizin ve 30 günü geçmemek üzere kararın gereğince işlem tesis edilir. Yürütmeyi durdurma kararı haciz veya ihtiyati hacze ilişkin ise, bu hacizler bu aşamada kaldırılmaz, haciz sonrası işlemler durdurulur, bu konuda daha sonra verilecek kesin karar uyarınca işlem tesis edilecektir.

2246. Ayrıca ödeme emrine ilişkin bir yürütmeyi durdurma kararı varsa ödeme emrinden sonraki işlemlere geçilemeyeceğini de belirtmek gereklidir. İhtirazi kayıtla ödenip de hakkında iade istemli açılan vergiler konusunda yürütmeyi durdurma kararı verilmişse, yapılacak işlem mükellefe ödediği meblağın iadesidir. Bu durumda 28'inci maddenin 5'inci fıkrası gereğince, yürütmeyi durdurma kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilecektir. Mükellefe 30 gün içerisinde bildirim yapılmalıdır. Mükellefin yapacağı başvuru ile iade edilecek olan miktar nakden ödenebileceği gibi diğer borçlarına mahsup da yapılabilir.

3.8.5.3. Yürütmeyi Durdurma Kararının Yerine Getirilmemesinde Sorumluluk

2247. Mahkeme kararlarının yerine getirilmesi ile ilgili diğer hususlar yürütmeyi durdurma kararı açısından da geçerlidir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrasına göre, yürütmeyi durdurma kararının idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni ge-

cikme faizi ödenir.[1485] Aynı şekilde 3'üncü ve 4'üncü fıkralarda, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabileceği, mahkeme kararlarının 30 gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabileceği hususları da düzenlenmiştir.

3.9. Cevap Dilekçesi, İkinci Dilekçe ve İkinci Cevap Dilekçesi

2248. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 16'ncı maddesine göre, dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya tebliğ edilir. Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir.

2249. Kanun'un bu maddesi uyarınca cevap dilekçesinin 30 gün süre içerisinde verilmesi gereklidir. Aynı şekilde ikinci dilekçe ve savunma da 30 gün içerisinde verilmelidir. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile 30 günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.[1486] Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez. Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler.

2250. Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte, ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir.

2251. Cevap verme süreleri Kanun'un 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca kısaltılabilir.[1487] Bu durumlarda tebliğ memur vasıtasıyla da yapılabilir.

2252. Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesine göre belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri

---

1485 Bu konuda ayrıca *Tahsilat* bölümünde yer alan *Haksız Tahsil Edilen Vergilerin Red ve İadesinde Faiz Konusu* başlığındaki açıklamalara bakılmalıdır.

1486 Bu talebin uygulamada sıklıkla, idare vekilleri tarafından kullanıldığını belirtmek gerekir. Bu 30 günlük ek sürenin verilmesinin davayı uzatamayacağı düşünülse de, ek süre talebe gerek olmayan durumlarda gereksiz ara kararı uygulamaları, yargılama sürecinin uzamasına neden olunabilmektedir.

1487 Vergi davalarında bu sürelerin kısaltıldığına pek rastlanılmamakla birlikte bazı idari davalarda sürenin 5 güne kadar indirilebildiği görülmektedir. Bu durumda idarece gerekli bilgi ve belgeler yeterince toplanılmadan savunmalar eksik ve yetersiz olarak verilebilmektedir.

müdürü veya o görevi yapan kullanacaktır. Emlak vergisi bakımından bu hükmü, davalı olarak cevap verme ve beyanda bulunma yönünden *Mali Hizmetler Müdürünün* yetkili olduğu şeklinde anlamak gerekir. Ayrıca bu yetkinin belediyenin avukatları tarafından da yürütülebileceğini ve hatta yürütülmesi gerektiğini de belirtmek gerekir.

3.10. Duruşma

2253. İdari yargılama usulü kural olarak yazılı olmasına rağmen, bazı durumlarda duruşma da söz konusu olabilir. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve 25.000 lirayı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 25.000 lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.[1488]

2254. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir. Yani, davacı yalnız dava dilekçesi ile ikinci dilekçesinde; davalı ise, birinci ve ikinci savunma dilekçelerinde duruşma isteyebilirler (Kafes,2010:145). Miktara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların istemine ve *Danıştay* veya ilgili *Bölge İdare Mahkemesi* kararına bağlıdır.

2255. Mahkemece duruşma talebi uygun bulunur[1489] veya re'sen duruşmaya karar verilirse, duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az 30 gün önce taraflara gönderilir.[1490]

2256. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 18'inci maddesi göre, duruşmalar açık olarak yapılır. Duruşmaları başkan yönetir. Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır. Danıştay'da görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son

---

1488 Duruşma sınırı 2012 yılı için 9.230,00 TL iken 6352 sayılı Kanun'un 55'nci maddesi ile İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 17'nci maddesinde bu yönde değişiklik yapılmıştır.

1489 **Danıştay 2. Dairesi**'nin 12.10.2004 tarih ve E:2004/6670, K:2004/766 sayılı kararında; *davacının, dava dilekçesinde duruşma yapılması talebinde bulunduğu ve talebinden vazgeçtiği yolunda bir beyanda bulunmadığı halde mahkemece bu husus dikkate alınmadan karar verilmesinin usule uygun olmadığı belirtilerek,* bozma kararı verilmiştir.

1490 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 13.10.2004 tarih ve E:2004/744, K:2004/2422 sayılı kararında; *davacı tarafından dava dilekçesinde duruşma talep edilmesi üzerine Mahkemece duruşma günü belirlenerek duruşma davetiyeleri taraflara tebligata çıkarılmış ise de, taraflara tebliğ edilmesi gereken duruşma davetiyelerinin her ikisinin de davacıya tebliğ edildiği anlaşıldığından, davalı idareye herhangi bir tebligat yapılmadan, idarenin duruşmaya katılmadığı belirtilmek suretiyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmediği,* belirtilmektedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 22.03.2005 tarih ve E:2002/4304, K:2005/476 sayılı kararı aynı yöndedir.

olarak ne diyecekleri sorulur ve duruşmaya son verilir. Duruşma yapıldıktan sonra en geç 15 gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir.[1491]

2257. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesine göre Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler. Emlak vergisi bakımından vergi incelemesi söz konusu olmadığından bu hususla ilgili dinlenecek olan kişinin yoklama memuru ve işlemi yapan memur olabileceğini de belirtmek gereklidir.

3.11. Re'sen Araştırma İlkesi

2258. İdarî yargılama usulünde hâkim aktif bir konumda olup, uyuşmazlığın çözülmesinde gerekli her türlü araştırma ve incelemeyi talep olsun olmasın kendiliğinden yapar ve dosyanın tamamlanması için gerekli usul işlemlerini bizzat yerine getirir. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 20'inci maddesi ile hâkime verilen "resen araştırma ve inceleme yapma yetkisi" son derece kapsamlı bir yetkidir (Kafes,2010:139). Nitekim bu maddeye göre vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.[1492] Bu hususstaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi

---

1491 İdari Yargılama Usulü Kanunu 19'uncu maddesi uyarınca.

1492 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 06.03.1997 tarih ve E:1995/221, K:1997/141 sayılı kararı; *2577 sayılı Kanun'un 20'nci maddesi hükmü uyarınca idari yargıda resen araştırma ilkesi esas olduğundan idari yargı yerlerinde görülmekte olan davalarda bilgi ve belgelerin gerçeğe ulaşmada yeterli görülmemesi halinde mahkemelerin her türlü incelemeyi kendiliğinden yapmaları gerektiği,* yönündedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 04.10.1996 tarih ve E:1995/119, K:1996/294 sayılı kararı; *İdari yargı yerlerinin uyuşmazlık konusu olayın çözümü için her türlü araştırmayı yapmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip oldukları, bu tür inceleme ve araştırmaların resen inceleme yetkisinin gereği olarak yapılmasının idari yargı yetkisinin kullanımına 2577 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen sınırlamaya (İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler) aykırı olmadığı,* yönündedir.

mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir. Kanun'un 21'inci maddesine göre, dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez

2259. İdari yargılamada re'sen araştırmanın bir diğer yansıması usul hükümlerinin uygulanması yönündendir. Nitekim yetkisizlik ve görevsizlik konusunun re'sen göz önünde bulundurulması, gerek görüldüğünde duruşmaya karar verilebilmesi, zamanaşımının öne sürülmese bile mahkemece dikkate alınması bu ilke gereğincedir.

3.12. Deliller, Keşif ve Bilirkişi İncelemesi

2260. İdari yargıda hakimlerin, hukuki çözüme ulaşmak için resen araştırma ve inceleme yapma yetkisine sahip olduğu açıklanmıştı. Bununla birlikte dava konusunun gerektirdiği durumlarda, İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 31'inci maddesinin atıf yaptığı bilirkişi, keşif, delillerin tespiti konuları bakımından Hukuk Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanması suretiyle de uyuşmazlığı çözebilirler.

2261. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 31'inci maddesi her ne kadar Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapmışsa da bilirkişi seçiminin Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılacağı da kanunda düzenlenmiştir. Maddenin 2'nci fıkrasında, bu kanun ve Hukuk Muhakemeleri Kanun'una atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı da düzenlenmiştir.

2262. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 187 ila 293'üncü maddelerinden oluşan dördüncü kısmı "İspat ve Deliller" başlığını taşımaktadır. Bu kısmın vergi yargılamasının niteliğine uygun olan hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

2263. Emlak vergi davalarında en önemli delillerin başında taşınmaza ait belediyede bulunan belgeler gelmektedir. Bunun yanında taşınmazda yapılan yoklama tutanakları taşınmazın fiili durumunun tespiti açısından önemlidir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin[1493] esas olduğu belirtilmiştir.[1494] Belediyece taşınmaza ilişkin vergilendirmeyle

---

1493 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 28.03.1998 tarih ve E:1997/1803, K:1998/1997 sayılı kararı; *maddi olayın yanlış nitelendirilmesi sonucu verilen kararda yasal isabet bulunmadığı,* yönündedir.

1494 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 26.09.2007 tarih ve E:2007/1020, K:2007/2905 sayılı kararında da, *Türk vergi sisteminde gerçek gelirin vergilendirilmesinin esas olduğu*, ifade edilmiştir. Emlak

ilgili bir işlem tesis edilecekse, taşınmazın fiili durumunun yoklama ile tespit edilmiş olması önemlidir.[1495] Nitekim bu türden bir tespit yapılmadan yapılan işlemlere karşı dava açıldığı takdirde bu nedenden dolayı işlemler iptal edilmektedir. Ancak bu konuda mahkemelerin de yeterli araştırma yapmadıklarını da belirtmekte fayda vardır. Nitekim 3'üncü maddenin devamında, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu belirtilmektedir.

2264. Bu durumda, vergi usulünde vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin tespitinin esas olduğu ve bu hususun vergi yargılamasında da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Mahkeme tarafından gerçek mahiyetin tespiti ve böylece davanın sonuçlandırılabilmesi için taşınamaza ait her türlü resmi belgeler araştırılmalı, taşınmazda keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılmalıdır. Mahkemece, taşınmaza ait tapu kaydı, beyanname ve bildirimler, imar durumları,[1496] tahsilat makbuzları, tebligat alındılar ve benzeri belgeler dava konusu uyuşmazlığın çözümünde delil olarak göz önünde bulundurulabilir.

2265. Dava konusu uyuşmazlıkla ilgili keşif ve bilirkişi incelenmesi yapılması uyuşmazlığın çözümünde önemli katkılar sağlayabilir. Emlak vergisinde hukuki ihtilafın taşınmazdan kaynaklandığı durumlarda mahkemece taşınmazın bulunduğu mahalde keşif yapılması ve konu ile ilgili teknik konular nedeniyle bilirkişiye inceleme yaptırılması ile fiili durum doğru bir şekilde tespit edilerek sorun çözülebilecektir.

2266. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 288 ila 292'nci maddelerinden oluşan dördüncü kısmının altınca bölümü, "Keşif" başlığını taşımaktadır. 288'inci maddeye göre, hakim, uyuşmazlık konusu hakkında bizzat duyu organları yardımıyla bulunduğu yerde veya mahkemede inceleme yaparak bilgi sahibi olmak amacıyla keşif yapılmasına karar verebilir. Hakim gerektiğinde bilirkişi yardımına başvurur. Keşif kararı, mahkemece, sözlü yargılamaya kadar taraflardan birinin talebi üzerine veya resen alınır.

2266.1. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun düzenlemesi uyarınca hakim re'sen ke-

---

vergisi yönünden de esas olanın gerçek servetin vergilendirilmesi olduğu söylenebilir.

1495 Ayrıntılı açıklamalar için *Yoklama* bölümüne bakılmalıdır.

1496 Bazı davalarda mahkemelerce, taşınmazın kısıtlı olup olmadığı hususunda, taşınmaz üzerinde kaçak yapı bulunmasına rağmen bu konuda belediyenin savunması ve keşif incelemesi dikkate alınmamakta ve Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine aykırı olarak karar yalnızca imar durumuna göre verilmektedir.

şif kararı verebileceği gibi taraflar da keşif talebinde bulunabilirler. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre tahkikat bittikten sonra sözlü yargılamaya geçilmesi nedeniyle, sözlü yargılamaya kadar keşif talep edebilme hükmünü; keşif talebinin davacı tarafından dava dilekçesi ve ikinci dilekçesinde; davalı tarafından ise, birinci ve ikinci savunma dilekçelerinde istenebileceği bu aşamalar tamamlandıktan sonra keşif talebinde bulunulamayacağı şeklinde anlamak gereklidir.

2267. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 266 ila 287'nci maddelerinden oluşan beşinci bölümü, "Bilirkişi İncelemesi" başlığını taşımaktadır. 266'ncı maddeye göre, mahkeme, çözümü hukuk dışında, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hâllerde, taraflardan birinin talebi üzerine yahut kendiliğinden, bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgiyle çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz.

2267.1. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun düzenlemesi uyarınca bilirkişi incelemesine mahkemece re'sen karar verilebileceği gibi, ki bu durum re'sen araştırma ilkesinden kaynaklanmaktadır (Ergün,2006:69), taraflar da bu konuda istemde bulunabilir. Kanunda tarafların isteminin ne kadar sürede yapılacağına yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak bilirkişi incelemesinin de davacı tarafından dava dilekçesi ve ikinci dilekçesinde; davalı tarafından ise, birinci ve ikinci savunma dilekçelerinde istenebileceği söylenebilir. Ancak bu talebin dava veya cevap dilekçesinde yer alması davanın daha hızlı neticelenmesine katkı sağlayacaktır.

2267.2. Ayrıca Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 293'üncü maddesinde, tarafların dava konusu olayla ilgili olarak, uzmanından bilimsel mütalaa alabilecekleri yönünde yapılan düzenlemenin, hem İdari Yargı Usul Kanunu tarafından bu hususta bir atıfta bulunulmaması hem de kanunun bilirkişileri mahkemeyi seçeceği düzenlemesi karşısında, vergi davalarında söz konusu olamayacağını da eklemekte fayda vardır.

2268. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesine göre Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.

2268.1. Emlak vergisi bakımından vergi incelemesi söz konusu olmadığından bu hususla ilgili dinlenecek olan kişinin yoklama memuru ve işlemi yapan memur olabileceğini ve bunların keşif sırasında da dinlenebileceğini de belirtmek gereklidir.

2268.2. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası

olarak kullanılamayacağı, kuralından vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan kişilerin tanık olabileceği ve bunun bir ispat vasıtası olabileceği düzenlenmesi gereğince tanıkla ispat mümkündür.[1497]

3.13. Karar

2269. Dava açılması ile mahkemece konu hakkında karar verilmesi zorunluluğu doğduğunu belirtmiştik. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 24'üncü maddesinde, kararda bulunacak hususlar sayılmış bulunmaktadır.

2270. Buna göre karar şunları içerir:

1) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,

2) Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti, istem sonucu[1498] ile davalının savunmasının özeti,

3) Danıştay'da görülen davalarda tetkik hakimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,

4) Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,

5) Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm: tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı,

6) Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği[1499],

1497 **Danıştay 7. Dairesi**'nin 12.11.2003 tarih ve E:2000/9469, K:2003/4692 sayılı kararı; *vergiyi doğuran olayda ilgisi tabii ve açık bulunan şahit ifadelerinin delil olarak kabul edileceği,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 25.12.1990 tarih ve E:1989/3460, K:1990/3569 sayılı kararında; *İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yazılı yargılama usulü esas alındığı ve esasen İdari Yargılama Usulü kanununun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığı, Vergi Mahkemesince mahallinde keşif yapılmasından sonra Davacı tarafından getirilen şahısların ifadeleri alınarak düzenlenen tutanaktaki tespitlere dayanılarak ulaşılan sonuca göre tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmediği,* belirtilmektedir.

1498 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 08.03.1996 tarih ve E:1994/602, K:1996/77 sayılı kararı; *arsanın vergi yükümlüsü tarafından tasarrufuna olanak kalmadığından emlak vergisinin tamamının tahsil edilmesi yasaya aykırı olduğu, dava dilekçesinde yer alan bir istem hakkında hüküm verilmemesinin bozmayı gerektirdiği,* yönündedir.

1499 Eğer dava açılmasına sebebiyet verilmesi davacıdan kaynaklanmış ve dava sürerken dava konusu işlem geri alınmışsa dava konusuz kalmıştır. Bu durumda idare aleyhine yargılama giderine hükmedilmemelidir. Nitekim **Danıştay 7. Dairesi**'nin 09.02.2006 tarih ve E:2005/3205, K:2006/526 sayılı kararı da*, Davacı, kendisine tebliğ edilen vergiyi, ödeme süresi içinde ödemeyerek ödeme emri düzenlenmesine sebep olduğundan, ödeme emrine karşı açtığı davada, ödeme emrinin idarece geri alınması nedeniyle, mahkemece, uyuşmazlık hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilse dahi, davacı lehine vekâlet ücretine ve yargılama giderlerine hükmedilemeyeceği*, yönündedir.

7) Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,

8) Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hakiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,

9) Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası.

2271. Kanun'un 25'inci maddesinde, kararın mahkeme başkanı ve üyeleri veya hakimi tarafından imzalı asıllarından birinin, karar dosyasına, diğerinin de dava dosyasına konacağı, mahkeme mührü ve başkan yahut hakim, Danıştay'da daire veya kurul başkanı veya görevlendireceği bir üye imzasıyla tasdikli birer örneğinin de taraflara tebliğ edileceği düzenlenmiştir.

2272. Kararın en önemli kısmı talebin ne olduğu ile kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hükümdür. Talebin ne olduğunun saptanması, mahkemenin talep konusu olmayan hususlar hakkında, re'sen göz önünde bulundurulacak haller hariç, karar veremeyecek olması ve kararın hangi konuda olduğunun açıklığa kavuşması için önemlidir. Aynı şekilde hukuki sebepler ve gerekçe karar neticesinde belediye tarafından tesis edilecek yeni işlemde göz önünde bulundurulacağından ayrıca önemlidir. Kararın ne olduğunu açıkça ifade etmesi bakımından en önemli kısmı hüküm kısmıdır.

2273. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesinde, kararların yeterince açık olmaması veya birbirine aykırı hüküm içermesi durumunda tarafların kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebileceği düzenlenmiştir. Buna göre, açıklama ve aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar taraflarca dilekçe ile istenebilir. Bu istem kararı veren mahkemece incelenir. Diğer taraf bu hususta cevap verebilir, mahkemenin inceleme neticesinde vereceği karar taraflara tebliğ edilir.

2274. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde, iki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesinin de istenebileceği bu durumda düzeltmeye karar verilirse düzeltmenin kararın altına yazılacağı düzenlenmiştir.

3.14. Kararların Sonuçları

2275. Vergi mahkemelerinin vergilendirmeye veya tahsilâta ilişkin kararlarının belediyeye tebliğinden itibaren karar gereğince işlem yapılması zorunludur. Bu zorunluluk hem yürütmeyi durdurma kararları, hem de mahkemelerin nihai kararları içindir.

2276. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 6352 sayılı Kanun'un 58'inci maddesi ile değiştirilen 28'inci maddesi kararların sonuçlarını düzenlemektedir. Buna göre;

2276.1. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, ge-

cikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

2276.2. Konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile her türlü davalarda hükmedilen vekalet ücreti ve yargılama giderleri, davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren, 30 gün içerisinde yatırılır. Bu sürede ödeme yapılmaması halinde, genel hükümler dairesinde (İcra ve İflas Kanunu'na göre) infaz ve icra olunur.

2276.3. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Mahkeme kararlarının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir.

2277.4. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir. İdarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez.[1500]

1500 6352 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinin gerekçesi şu şekildedir;

Maddeyle, tam yargı davalarında hüküm altına alınan miktar ile her türlü davada hükmedilen vekâlet ücreti ve yargılama giderlerinin davacı veya vekilinin bildireceği banka hesap numarasına, bildirim tarihinden itibaren, birinci fıkrada belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yatırılması, bu süre içinde ödeme yapılmaması halinde genel hükümler dairesinde infaz edilmesi öngörülmektedir. Mevcut uygulamada, mahkemeler tarafından hüküm altına alınan alacakların, hemen ilamlı icra takibi yapılmak suretiyle tahsili yoluna gidildiğinden, hem icra dairelerinin iş yükü gereksiz şekilde artmakta hem de idareler tekraren icra gideri ödeme külfetiyle karşı karşıya kalmaktadır. Getirilen düzenlemeyle vatandaşların icraya başvurmak zorunda kalmaksızın alacaklarını tahsil edebilmesi, bu suretle icra dairelerinin iş yükünün azalması ve idarelerin icra gideri ödemesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Diğer taraftan, davacı veya vekiline ödeme yapılması için banka hesap numarasını gecikmeksizin bildirmelerini sağlamak amacıyla kararın kendilerine tebliğ edildiği tarih ile banka hesap numarasını idareye bildirdikleri tarih arasında geçen süreye faiz işletilmemesi hüküm altına alınmaktadır.

Öte yandan, tazminat ve vergi davalarında, verilen kararların tebliğinden itibaren kararın gere-

2277. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir. Mükellefe 30 gün içerisinde bildirim yapılmalıdır. Mükellefin yapacağı başvuru ile iade edilecek olan miktar nakden ödenebileceği gibi diğer borçlarına mahsup da yapılabilir. Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir.[1501]

2278. Kararlar kararın hüküm fıkrası ile gerekçesinin birlikte değerlendirilmesi gerekir. Örneğin bir mahkeme kararında, zamanaşımına uğrayan vergilerin iptali yönünde bir hüküm fıkrasının yanında, gerekçede zamanaşımına uğrayan ve uğramayan vergilerin bulunduğu yönünde bir değerlendirme varsa, davaya konu edilen tüm vergiler değil gerekçede zamanaşımına uğradığı belirtilen vergiler terkin edilecektir. Bunun gibi tebligatın usulsüzlüğü nedeniyle ödeme emrinin veya ihbarnamenin iptaline karar verilmişse bu ödeme emri ve ihbarname usulüne uygun olarak yeniden tebliğ edilmelidir. Kısıtlı bir taşınmaz için tecil yapılmaksızın tüm vergiler ödeme emri ile istenilmiş ve mahkemece ödeme emri iptal edilmişse, bu durumda yeniden düzenlenecek ödeme emrinde tecile tabi olmayan 1/10 oranındaki vergi istenebilir. Örnekleri çoğaltmak mümkündür. Burada özellikle belirtilmesi gereken her kararın ayrıntılarıyla gözden geçirilerek, kararın gerekçesinin ne olduğunun anlaşılarak, kararın usule yönelik mi esasa yönelik mi olduğunu tespit ederek işlemin uygulanması gerektiği ve bundan sonraki işlemlerde de göz önünde bulundurulması gerektiğidir.

ğinin yerine getirilmesindeki gecikme sebebiyle ödenecek faiz oranı, kanuni gecikme faiz oranından (yaklaşık yıllık yüzde dokuz) 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenecek gecikme zammı oranına (yıllık yüzde 16,8) yükseltilmektedir. Bununla bir yandan idarelerin kısa zamanda ödeme yapmasının sağlanması, diğer yandan da vatandaşların gecikmeden dolayı uğradıkları kaybın telafi edilmesi amaçlanmaktadır.

1501 Başvuru neticesinde faiz ödenmez ise bu yeniden dava konusu edilebilir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 6.10.2011 tarih ve E:2011/5499, K:2011/6892 sayılı kararında bu konuda *yeni bir yaklaşım* sergilenmiştir. Bu kararda, ***Anayasa Mahkemesi**'nin 14.5.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve yayım tarihinden itibaren 1 yıl sonra yürürlüğe girecek olan 10.02.2011 tarih E:2008/58, K:2011/37 sayılı kararına ve Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye ekli 1 No'lu Ek Protokol'ün 1'inci maddesine atıf yapılarak; hukuka aykırı bulunarak tahakkukun iptal edilmesi durumunda, haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesi ve Mahkemece faiz yönünden yeniden verilecek kararda; 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri dikkate alınarak karar verilmesi gerektiğine*, karar verilmiştir. Bu konuda ayrıca *Tahsilat* bölümünde yer *alan Haksız Tahsil Edilen Vergilerin Red ve İadesinde Faiz Konusu* başlığına bakılmalıdır.

3.15. Kanun Yolları

2279. Kararın taraflara tebliğinden itibaren karar doğrultusunda işlem yapılması gerekliliğinin yanında tarafların bu karara karşı kanun yollarına başvurmaları da mümkündür. Böylece taraflar yanlış ve hatalı olduğunu iddia ettikleri mahkeme kararlarına karşı bir üst derecedeki mahkemeye başvurarak kararın incelenmesini sağlama hakkına sahip olmaktadır.

2280. Kanun yolları için olağan ve olağanüstü kanun yolları ayrımı yapılmaktadır. Buna göre olağan kanun yolları mahkeme kararının kesinleşmesini engeller. Bunlar itiraz, temyiz ve karar düzeltmedir. Olağanüstü kanun yolları ise kesinleşmiş kararlara tanınmış kanun yollarıdır. Bunlar da kanun yararına temyiz ve yargılanmanın yenilenmesidir (Gözübüyük,2003:493,v.d.).

3.15.1. İtiraz

2281. İdari yargılamada itiraz denildiğinde karşımıza iki tür itiraz çıkmaktadır. Bunlardan birincisi *yürütmeyi durdurma kararına itiraz*dır. Diğer itiraz ise *kanun yolu olan itiraz*dır. *Yürütmeyi durdurma kararına itiraz*, ilgili başlıkta incelenmiş olduğundan, burada *kanun yolu olan itiraz* üzerinde durulacaktır.

2282. İdari yargılama Usul Kanunu'nun 45'inci maddesine göre, vergi mahkemelerince tek hakimle verilen nihai kararlara,[1502] mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. İtiraz süresi, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gündür. Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir ve temyizi mümkün değildir.

2283. İdari yargılama Usul Kanunu'nun 52'nci maddesi uyarınca, itiraz yoluna başvurulması kararın yürütmesini durdurmaz. Ancak teminat karşılığında yürütmenin durdurulması kararı verilebilir. İptal davalarında teminat istenmeyebilir. Belediyeden teminat istenemez.

2284. İtiraz neticesinde bölge idare mahkemesi talebi uygun görmezse mahkeme kararının onanmasına karar verir. Karara itiraz edilmesi durumunda, bölge idare mahkemesinin bozma kararı vererek dosyanın yeniden incelenmesi için mahkemesine gönderilmesi durumu söz konusu olmamakta, kararın hukuka aykırı olduğu kanaatinde ise gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar vermesi söz konusu olmaktadır. Bu husus itiraz ile temyiz arasındaki en önemli farktır (Gözübüyük,2003:515).

1502 25.000 TL'ye kadar olan davalara tek hakim tarafından bakılır.

Ancak, bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir.

3.15.2. Temyiz

2285. Vergi mahkemelerinin itiraza tabi olmayan, heyetçe verilen, kararlarına karşı temyiz yoluna gidilebilir.

3.15.2.1. Temyiz Mercii ve Süresi

2286. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 46'ncı maddesinde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da temyiz edilebileceği ve özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabileceği düzenlenmiştir.

2287. Emlak vergisi davalarına karşı vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı 30 gün içerisinde temyiz yoluna gidilebilir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinde takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda verilen kararların temyiz süresinin 15 gün olduğunu ve dava açma süresi kanunda özel olarak 15 gün olarak belirlenmiş olduğunu da belirtmek gerekir. Mükerrer 49'uncu maddede inşaat birim maliyeti tebliği aleyhine dava açma süresi 15 gün olarak düzenlenmişken, temyiz süresine ilişkin özel bir düzenleme yer almadığından, bu durumda temyiz süresi genel süre olan 30 gündür ve temyiz merci Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'dur.

3.15.2.2. Temyiz Nedenleri

2288. Temyiz nedenleri İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 49'uncu maddesinde sayılmıştır. Buna göre bozma kararı verilmesi için gerekli temyiz nedenleri şunlardır;

1) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,

2) Hukuka aykırı karar verilmesi,

3) Usul hükümlerine uyulmamış olunması.

2289. Görev ve yetki konusunda inceleme yapılırken davanın idari yargının yetkili olup olmadığı, idari yargı yetkili ise idare mahkemelerinin mi, vergi mahkemelerinin mi yoksa Danıştay Dava Daireleri'nin mi görevli olup olmadığı konusunda ve kararı veren mahkemenin yetkili olup olmadığı yönünden değerlendirme yapılarak; kararın görevsiz veya yetkisiz mahkemece verilmiş olması durumunda kararın bu nedenlerle bozulmasına karar verilir.

2290. Hukuka aykırı karar verilmesi durumunda, esasa ilişkin bir hukuk ku-

ralının yanlış, eksik veya hiç uygulanmamış olması söz konusudur (Gözübüyük,2003:501).Budurumda,fiilidurumunyanlışnitelendirilmesi[1503] ve tespit edilmesiyle olaya uygulanmaması gereken hukuk kuralı uygulanmış olabilir.

2291. Usul hükümlerine uyulmamış olunması durumunda hem davanın tüm aşamalarında hem de kararda usul hükümlerine aykırılık olması şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Sonuca etki etmeyecek ve sonucu değiştirmeyecek nitelikte de olsa usuli hatalar dolayısıyla bozma söz konusu olabilmektedir. Bununla birlikte temyiz incelenmesi sonunda kararda maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir

3.15.2.3. Temyiz Yoluna Başvurma

2292. Temyiz yoluna nasıl başvurulacağı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 48'inci maddesinde düzenlemiştir. Buna göre temyiz istemleri Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılacaktır. Temyiz dilekçelerinin dava dilekçelerinin şekil ve unsurlarını taşıması gereklidir. Dilekçelerde eksiklikler varsa, bu eksikliklerin 15 gün içinde tamamlatılması hususu, kararı veren Danıştay veya mahkemece ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya mahkemece karar verilir.

2293. Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hâkimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilir.

2294. Temyiz dilekçesi kararı veren mahkeme veya Danıştayca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen 30 gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer.

2295. Kararı veren Danıştay dairesi veya mahkeme, cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi geçtikten sonra dosyayı, Danıştay'a veya Kurul'a gönderir.

2296. Yürütmenin durdurulması isteği bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren mahkemece Danıştay Başkanlığı'na, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece konusuna göre İdarî veya Vergi Dava Daireleri Kurulu'na gönderilir. Danıştay'da görevli daire veya kurul tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire veya kurulca yapı-

---

1503 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 28.03.1998 tarih ve E:1997/1803, K:1998/1997 sayılı kararı; *maddi olayın yanlış nitelendirilmesi sonucu verilen kararda yasal isabet bulunmadığı,* yönündedir.

larak dosya tekemmül ettirilir.

2297. Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilecek 15 günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir.

2298. Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde kararı veren mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, temyiz isteminin reddine karar verir. Mahkemenin veya Danıştay dairesinin bu kararları ile temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 7 gün içinde temyiz yoluna başvurabilir.

2299. Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin ödenmemiş olduğu, dilekçenin kanunun öngördüğü esaslara göre düzenlenmediği ve temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapıldığı hususlarının dosyanın gönderildiği Danıştay'ın ilgili dairesi ve kurulunca saptanması hallerinde de temyiz isteminde bulunulmamış sayılması kararları daire ve kurulca verilir.

2300. Vergi mahkemelerine temyiz başvurusunda bulunmak için Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesi özel bir düzenleme yapmıştır. Buna göre belli tutarları aşan davalarda belediyeler, valilerin muvafakatini almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.[1504] Ancak,

---

1504 Bu hususta muvafakatname temyiz dilekçesine eklenmemişse Danıştay Dairesi'nce tamamlanması yönünde ara karar ile ihtarat yapılır ve ara karara rağmen muvafakatname gönderilmezse temyiz isteminde bulunulmamış sayılır. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 07.12.2005 tarih ve E:2005/3407, K:2005/3166 sayılı kararında; *davalı Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından, temyiz istemiyle yapılan başvuruya ilişkin dilekçeye muvafakatnamenin eklenmediğinin saptanması üzerine, ara kararıyla, söz konusu noksanlığın on beş gün içinde tamamlanması, aksi halde, temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verileceği bildirilmesine rağmen, davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünce ara kararına cevaben gönderilen dilekçeyle, İdarelerinin 15.000.000.000.-liraya kadar olan davalar için, temyiz yoluna başvurup başvurmama konusunda yetkili olduğu; bu nedenle muvafakat alınmadığı beyan edilerek, muvafakatname ibraz edilmediğinin görüldüğü, oysa; 213 sayılı Kanun'un 377'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, vergi dairelerinin temyiz yoluna başvurabilmeleri için, defterdarlıktan muvafakat almalarının yasal bir zorunluluk olduğu; dava konusu tutar ne olursa olsun vergi dairelerinin muvafakat almadan temyiz yoluna başvurmaları mümkün olmadığı, nitekim, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 2003/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesinde de dava konusu tutarın 15.000.000.000.-liranın altında kalması durumunda, vergi dairelerine temyiz etmeme konusunda yetki verilmekle birlikte; temyiz yoluna başvurulmak istenmesi halinde, muvafakat alınmasının gerektiğinin vergi dairelerine bildirildiği,* belirtilmiştir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 15.03.2004 tarih ve E:2002/3347, K:2004/661 sayılı kara-

bu konuda Maliye Bakanlığı tarafından 08.07.2010 tarih ve 27635 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 399 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belediyelere ilişkin özel bir miktar belirtilmemiştir. Bu durumda tebliğde diğer vergi dairelerinin 75.000,00 TL'ye kadar olan kararları muvafakat aranmaksızın temyiz edebileceklerine ilişkin düzenleme belediyeler için de geçerli kabul edilmelidir. Bununla birlikte, valilik muvafakatinin temyiz etme konusunda olduğunu, kararı temyiz etmeme yetkisinin *Belediye Başkanı*nda olduğunu da belirtmek gereklidir.

3.15.2.4. Temyiz Neticesinde Verilen Kararlar

2301. Temyiz incelemesi sonunda, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerine uyulmamış olunması sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozulabilir.

2302. Kararın bozulması halinde dosya, Danıştay'ca kararı veren mahkemeye gönderilir. Mahkeme bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edebilir.[1505] Israr kararının ilgili tarafından temyizi halinde, dava, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenir. Danıştay'ın ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur; aksi halde onanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

2303. Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir. Temyiz incelenmesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir.

2304. Temyiz yoluna başvurulmuş olması, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi yürütmenin durdurulması için gerekli şartların varlığına bağlıdır. İptal davalarında teminat istenmeyebilir. Bu durumda niteliği itibariyle iptali içeren

---

rı; *Maliye Bakanlığının muvafakati olmadan, vergi dairesinin temyiz isteminde bulunamayacağı,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 25.04.2000 tarih ve E:2000/887, K:2000/1582 sayılı kararı; *Maliye Bakanlığı İç Uygulama Genelgesinin muvafakatname gönderilmesi zorunluluğunu bertaraf edemediği,* yönündedir.

1505 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 19.10.1999 tarih ve E:1998/3495, K:1999/3400 sayılı kararı; *temyiz mercii tarafından bağlayıcı nitelikli olarak verilen ve kesinleşen bozma kararları üzerine ilk derece mahkemelerinin ya bozma kararına uyarak karar vermesi ya da eski kararında ısrar etmeleri dışında karar vermelerine olanak bulunmadığı,* yönündedir.

vergi davalarında teminat istenmeyebilir. İdareden teminat alınmaz. Karar bozulursa, kararın yürütülmesi kendiliğinden durur.

3.15.3. Karar Düzeltme

2305. Karar düzeltme itiraz ve temyiz aşamasından sonra gidilebilecek bir kanun yoludur. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 54'üncü maddesi uyarınca, Danıştay dava daireleri ve İdarî veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere[1506] kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde[1507] taraflarca kararın düzeltilmesi istenebilir. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir.

2306. Karar düzeltme nedenleri şunlardır:

1) Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
2) Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
3) Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
4) Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması.

2307. Danıştay dava daireleri ve İdarî veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağlıdırlar. Bu nedenle kararın düzeltilmesini isteyen tarafça ileri sürülmeyen hususlar bakımından kararın düzeltilmesine karar verilemez.

2308. Karar düzeltmede, talepte bulunmayan cevap dilekçesiyle karar düzeltme talebinde bulunamaz (Gözübüyük,2003:526).

2309. Karar düzeltme yoluna başvurulması mahkeme kararının yürütmesini durdurmaz. Fakat istem üzerine bu konuda karar verilebilir (Gözübüyük, 2003:526).

3.15.4. Kanun Yararına Temyiz

2310. Kanun yararına temyiz, itiraz veya temyiz yoluna gidilmeden kesinleşmiş olan kararlar için başvurulabilecek olağanüstü bir kanun yoludur. İdari

---

1506 **Danıştay 6. Dairesi**'nin 25.05.2011 tarih ve E:2011/5024, K:2011/1956 sayılı kararı bu hususa ilişkin olarak verilmiştir.

1507 **Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu**'nun 17.11.2000 tarih ve E:2000/316, K:2000/371 sayılı kararı; *Karar düzeltme istemi vergi ile ilgili ödevler arasında sayılamayacağından 2577 sayılı Kanun'un 31'inci maddesiyle Vergi Usul Kanununun 377, 378. ve mükerrer 378. maddelerine yapılan göndermenin dava açma ve karar düzeltme süresi ile ilgisi bulunmadığından yükümlü vekilinin aldığı raporunun karar düzeltme süresini etkilemeyeceği,* yönündedir.

Yargılama Usul Kanunu'nun 51'inci maddesine göre, bölge idare mahkemesi kararları ile ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

2311. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmî Gazete'de yayımlanır.

2312. Emlak vergisi yönünden kanun yararına temyiz kararlarına rastlamak mümkündür. Buna örnek olarak, Danıştay 9. Dairesi'nin 22.05.2008 tarih ve E: 2007/3817, K: 2008/2557 ve 22.05.2008 tarih ve E: 2007/6313, K:2008/2564 sayılı kararları verilebilir.

3.15.5. Yargılamanın Yenilenmesi

2313. Yargılamanın yenilenmesi, kesinleşmiş kararlar aleyhine, tarafların başvurusu üzerine, kararı veren mahkemeden istenebilecek olağanüstü bir kanun yoludur. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 53'üncü maddesine göre, Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, yargılamanın yenilenmesi istenebilir. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.[1508]

2314. Buna göre yargılamanın yenilenmesi sebepleri şunlardır:

1) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

2) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

3) Karara esas olarak alınan bir ilâm hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

4) Bilirkişinin kasıtla gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahke-

---

1508 **Danıştay 5. Dairesi**'nin 21.02.2011 tarih ve E:2009/5516, K:2011/915 sayılı kararı; *davacının kararın düzeltilmesine ilişkin dilekçesinde her ne kadar yargılamanın yenilenmesi de istenilmekte ise de; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "yargılamanın yenilenmesi" başlıklı 53'üncü maddesinin 2. fıkrasında yer alan hüküm uyarınca, bu yöndeki isteğin, uyuşmazlıkla ilgili esas kararı vermiş olan idare mahkemesine yöneltilmesi gerektiği,* yönündedir.

me kararıyla belirlenmesi,

5) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

6) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

7) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

8) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,

9) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

2315. Yargılamanın yenilenmesine başvurma süresi, genel olarak 60 gün olmakla birlikte; tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması durumunda 10 yıl, hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması durumunda ise, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren 1 yıldır. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.

3.16. Emlak Vergisi Bakımından Söz Konusu Olabilecek Davalar

2316. Emlak vergisinde, diğer vergi türlerine karşı açılabilecek davalar gibi, tarhiyat ve tahsilât aşamalarındaki kesin ve yürütülebilir olan,[1509] mükellefin

---

1509 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 12.05.1998 tarih ve E:1997/888, K:1998/1688 sayılı kararı; *davacının tarh tahakkuk ve dava safhalarından geçtikten sonra kesinleşen vergi ve ceza borçlarının kendilerine bildirilmesi istemiyle yaptığı başvurusuna istinaden bildirilen vergi ve ceza borçları ile birlikte gecikme zammı ve gecikme faizini de içeren yazının idari davaya konu olacak kesin ve yürütülebilir bir işlem olmadığı,* yönündedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 11.04.1997 tarih ve E:1995/425, K:1997/187 sayılı kararı; *kesin ve yürütülmesi gereken bir idari işlem niteliğinde olmayan tebligatın idari davaya konu edilmesi mümkün olmadığından, davanın reddi gerekirken, tebligatın davacı açısından geçersiz sayılması yönünde verilen ısrar kararın hukuka uygun olmadığı,* yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 24.01.1991 tarih ve

menfaatini etkileyen işlemlere karşı dava açılması mümkündür.[1510] Dava konusu olabilecek işlemlere, takdir komisyonu kararları, inşaat birim maliyeti tebliği, mükellefiyet tesisi, muafiyetten kaynaklanan işlemler, kısıtlılıktan kaynaklanan işlemler, uzlaşmanın gerçekleşmemesi, ihbarname, ödeme emri, ihtirazi kayıtla ödeme, ihtiyati haciz, haciz ve satış işlemleri örnek olarak verilebilir. Bu durumlara ilişkin aşağıda ayrı ayrı açıklamalara yer verilmiştir. Bu açıklamaların bu işlemlere ait kitabın önceki bölümlerinde yer alan açıklamalarla birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.16.1. Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Dava Açılması

2317. 4751 sayılı Kanun'la yapılan yeni düzenlemeyle emlak vergisinde beyan sistemin kaldırılmış olduğu ve bunun yerine arsa/arazi değerinin komisyonca takdir edilecek olan asgari değerlere göre tespit edileceği ve vergi konusu taşınmazda vergi değerinin değişikliğine neden olabilecek durumlarda bildirim verilmesini zorunlu kılan bildirim sisteminin getirilmiş olduğu daha önceki açıklamalarda belirtilmişti.

2318. 4751 sayılı Kanun öncesindeki dönemde arsa/arazi değerleri (bina vergisinde arsa payı değeri) takdir komisyonunun belirleyeceği birim değeri esas alınarak tespit olunacak değerden düşük olmamak üzere, mükelleflerce beyan edilmekteydi. Mükellefler tarafından verilen beyannamelerde arsa/arazi değeri olarak bu değerden daha fazla değer bildirilebilmekte olduğu gibi, daha sonra kamulaştırma, cebri icra, izaleyi şüyu gibi daha fazla değerler ortaya koyan durumların gerçekleşmesi durumunda beyan edilen değerlerle bu işlemler için esas alınan değer arasındaki fark için ikmalen tarh yoluna gidilebiliyor ve duruma göre mükellef hakkında ceza söz konusu olabiliyordu.

2319. 4751 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrası arsa/arazi takdir komisyonlarının tespit edecekleri birim değerlerin belediye ve mükellefler açısından değerin tespiti bakımından esas ve bağlayıcı olması karşısında, bu takdir komisyonu kararları büyük bir önem kazanmış bulunmaktadır. Takdir

---

E:1991/95, K:1991/297 sayılı kararına göre; *yoklama tutanaklarının ilgililerin hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları olarak kabulü ile iptal davasına konu edilebilmeleri mümkün değildir.*

1510 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 23.12.1986 tarih ve E:1985/1209, K:1986/4141 sayılı kararı; *vergi ile ilgili tebligatın yapılmasındaki usulsüzlüğün, tebligat konusu işlemin dava konusu edilmesi halinde davada ileri sürülebileceği ve idarenin bilgi verme niteliğindeki yazısının idari dava konusu olamayacağı,* yönündedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 26.05.1998 tarih ve E:1997/2574, K:1998/2036 sayılı kararı; *vergi uygulaması bakımından tereddüde düşülen hususlarla ilgili olarak yapılan başvurular üzerine verilen "açıklama"lara karşı dava açılamayacağı* yönündedir. Bu nedenle açıklama niteliği taşıyan özelge ve sirkülerlerin dava konusu olamayacağını da belirtmek gereklidir.

komisyonu kararları nedeniyle hukuki uyuşmazlık çıkması nedeniyle, bunun çözümlenmesi bakımından diğer vergilendirme işlemlerine göre özel düzenlemeler yapılmıştır. Bunların başında bu hukuki ihtilafların ancak dava yoluyla çözümlenebileceği, düzeltme ve şikayet yolunun söz konusu olamayacağı,[1511] dava açma ehliyeti, dava süresi, davanın görülmesi gibi durumlar gelmektedir.

2320. Takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda komisyonun oluşumu, yetkileri, çalışma usulü, değerleme yöntemleri daha önce incelenmiştir.[1512] Açılacak davada tüm bu hususlar dava konusu olabilecektir, ancak uygulamada en çok belirlenen birim değerin fazla olduğu iddiasıyla dava açıldığını belirtmekte de fayda vardır. Ayrıca takdir komisyonu kararı, idari işlemin unsurları olan amaç, yetki, konu, şekil ve sebep bakımından da dava konusu edilebilecektir.[1513]

2321. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinde dava açma ehliyetine sahip olanlar sayılmıştır. Buna göre arsa takdir komisyonu kararlarına karşı dava açabilecekler şunlardır:[1514]

1) Ticaret odaları,

1511 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.10.1999 tarih E:1999/745, K:1999/3699 sayılı kararında; *takdir komisyonu kararındaki değerin düşük veya yüksek olduğu yolundaki iddiaların hukuki ihtilaf niteliği taşıdığı ve ancak komisyon kararının tebliği üzerine süresinde vergi mahkemesinde açılmış bir davada incelenebileceği bu durumda kesinleşen değer yerine kaim olmak üzere düzeltme hükümleri uyarınca yeniden birim değer takdir edilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı,* belirtilmiştir. Konuyla ilgili olarak **Gelirler Genel Müdürlüğü**'nün 16.02.1999 tarih ve 5200 sayılı **özelge**sinde*: Takdir komisyonlarının tespit ettiği asgari ölçüde arsa metrekare birim değerlerine karşı, kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekkül ve muhtarlıkların 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açma hakları mevcut bulunmaktadır. Bu durumda, kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekkül ve muhtarlıklar takdir edilen birim metre kare değerlerine karşı dava açmadıklarına göre; takdir kararları hakkında Bakanlıkça idari yönden yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır*, ifadesine yer verilmiştir.

1512 Bu konular için, *Matrah* bölümüne bakılmalıdır.

1513 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 26.02.1988 tarih ve E:1998/543, K:1998/770 sayılı kararında; *arsalara ait asgari ölçüde birimin değer tespitinde takdir komisyonunun yasaya aykırı teşekkül ettiği anlaşıldığından komisyon kararının iptaline ilişkin mahkeme kararı yerinde olduğu,* yönündedir.

1514 Bu sayılanlar ilgili mahalle veya köyle ilgisi bulunan kuruluş veya muhtarlıklardır. Bunların il veya ilçelerinde olmayan komisyon kararları aleyhine dava açma hakları bulunmamaktadır. Nitekim, **Danıştay 9. Dairesi**'nin 16.09.1988 tarih ve E:1998/2868, K:1998/3098 sayılı kararı ile; *takdirin ilgili bulunduğu Ticaret, Ziraat Odalarıyla Köy ve Muhtarlıklara dava açma hakkı tanındığı, buna göre .... ilçesi için takdir olunan arsa birim değerleriyle ilgili takdir kararlarının adı geçen ilçeyi ilgilendirdiğinden ve söz konusu takdir kararlarının .... Ticaret Odasına tebliği zorunlu bulunmadığından anılan kurumun dava açma yetkisinin bulunmadığı gerekçesi ile ehliyet yönünden reddeden Vergi Mahkemesi kararı onanmıştır*.

2) Ziraat odaları,[1515]

3) Organize Sanayi Bölgesi,[1516]

4) Mahalle muhtarları,

5) Köy muhtarları,

6) Belediye.

2322. Arazi takdir komisyonu kararlarına karşı dava açabilecekler şunlardır:

1) Ticaret odaları,

2) Ziraat odaları,

3) Belediye.

2323. Bu hususta açılacak davalarda davalı taraf olarak, belediye gösterilecektir. Nitekim 2009/1 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesinde, takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda muhatabın, karara iştirak eden belediye olacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte belediyenin de davacı olması söz konusu olduğu durumlarda ise, Ticaret/Ziraat Odasıyla ilgili mahalle/köy muhtarlıklarının hasım gösterilmesi gerekmektedir. Ancak hasım olarak gösterilecek oda veya muhtarlığın karar lehine oy kullanmış olmaları gerekmektedir. belediyelerin bu tür davalarda davacı olsa dahi, vergi matrahının düşürülmesi talebiyle dava açmaları mümkün değildir.[1517]

1515 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 13.07.2006 tarih ve E:2006/2651, K:2006/3101 sayılı kararında: *Ziraat odalarının dava açma ehliyetiyle ilgili olarak şu husus yer almaktadır; Kanun'un 72'nci maddesinde ise, arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonunun belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulacağı belirtilmiştir. Kanun koyucu arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespiti için oluşturulan takdir komisyonunda ziraat odasınca seçilmiş bir üyenin bulunmasını zorunlu kılmamış ise de arsalara ait takdirlerin, takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ziraat odalarına imza karşılığında verilmesini öngörmüş, kendilerine takdir komisyonu kararı tebliği edilen teşekküllerin vergi mahkemesinde dava açabileceklerini,* açıkça belirtmiştir. Bu durumda arsa m2 birim değerlerine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı ziraat odalarının herhangi bir menfaat şartı aranmaksızın dava açabilecekleri yasa ile öngörüldüğünden işin esası incelenerek karar verilmesi gerekirken davayı ehliyet yönünden reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.

1516 213 sayılı Kanun'un 5904 sayılı Kanunyla değişik 72'nci maddesi gereğince arsalara ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üyenin de katılacağı düşünüldüğünde, Organize Sanayi Bölgesi yönetiminin de davacı olabilmesi söz konusu olmaktadır. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 19.01.2011 tarih ve E:2010/5637, K:2011/116 sayılı kararı da bu yöndedir.

1517 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 13.09.1994 tarih ve E:1994/4584, K:1994/3730 sayılı kararında; *emlak vergisinin alacaklısı durumunda bulunan Belediye Başkanlıklarının vergi matrahının düşürülmesi talebiyle dava açmaları mümkün bulunmamakta ise de takdir komisyonunun yasaya aykırı şekilde teşekkül ettirilmesi halinde, komisyonların aldıkları kararların teşekkül tarzların-*

2324. Dava açabilmek için komisyona katılan oda veya belediye temsilcileri ile muhtarların komisyon kararında aleyhe oy kullanmış olmaları veya kararı ihtirazi kayıtla imzalamaları gerekmektedir.[1518] Oybirliği ile alınan komisyon kararı aleyhine dava açılamaz. Böyle bir dava açılırsa dava ehliyet yönünden reddedilir.

2325. Görüleceği üzere takdir komisyonu kararı aleyhine mükelleflerin dava açma hakkı bulunmamaktadır. Mükelleflere dava açma hakkının tanınmamasının amacı; kararın mükelleflere ayrı ayrı tebliğinin ve açılacak dava sayısının çokluğunun ortaya çıkaracağı zorlukların azaltılması ile kararlara karşı mükellefleri temsil ettikleri varsayılan kurum, teşekkül ve muhtarlıkların dava açabilme imkanının sağlanmasıdır.[1519]

2326. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinin (b) bendinin[1520] Anayasa'ya aykırılığı ve iptali konusunda yapılan başvuru, Anayasa Mahkemesi'nce 19.3.1987 tarih ve E:1986/5, K:1987/7 sayılı kararla[1521] redde-

---

daki isabetsizlikten dolayı iptalini istemek, davada taraf olabilecek tüm kuruluşlar tarafından ileri sürülmesi mümkün ve dolayısıyla mahkemece incelenmesi gerekli bir iddia teşkil ettiği, belirtilmektedir.

1518 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 19.01.2011 tarih ve E:2010/5637, K:2011/116 sayılı kararında; *organize sanayi bölgelerinin arsa metrekare birim değerleri belirlenirken takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye katılması gerektiği, dava konusu takdir komisyonu kararının oluşumunda bu üyenin de var olduğu ve ihtirazi kayıtla kararı imzaladığı ve kararda oy sahibi olduğu görüldüğünden, bu şekilde oluşan komisyon tarafından alınan kararda şekil açısından hukuka aykırılık bulunmadığı gibi, bizzat organize sanayi bölgesini ilgilendiren dava konusu olayda davacının takdir komisyonunda temsilen bir üyesinin oy hakkı ile bulunması üzerine alınan karara istinaden belirlenen arsa metrekare değerlerinin fahiş olduğundan bahisle açtığı davada, dava açma ehliyeti bulunduğu açıktır,* denilmektedir.

1519 Konu ile ilgili olarak **Danıştay 9. Dairesi**'nin 22.12.2000 tarih ve E:1999/4337, K:2000/4144 sayılı kararında da: *Arsa birim değerine şahıs olarak dava açılamayacağı hususu* belirtilmiştir. Kararda; *... bu madde hükmüne göre arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı hangi kurum ve kuruluşların vergi mahkemesinde dava açabilecekleri sayılmış olup, belirtilen değerin düşük veya yüksek olup olmadığı ancak yasada belirtilen sürede vergi mahkemesinde açılmış bir davada incelenebilecektir. Olayda ise davacının, yukarıda bahsi geçen yasa hükmünde sayılan kişi ve kuruluşlardan olmadığı ve işlemin dayanağı olan takdir komisyonu kararının ilgili kuruluşlar tarafından dava açılmayarak kesinleştiği görülmüştür. Bu durumda yapılan başvurunun davalı idarece reddedilmesinde kanuna aykırılık bulunmadığı,* belirtilmiştir. Danıştay uygulaması da bu yöndedir. Bu hususta fazla vergi ödediğini iddia eden mükelleflerin, karara katılmayıp ancak dava da açmayan muhtar veya üyesi oldukları oda aleyhine adli yargıda tazminat davası açabilecekleri hususu da gözden kaçırılmamalıdır.

1520 Mükerrer 49. maddenin 3239 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile b bendi ile, halen yürürlükte olan 4751 sayılı Kanun ile değişik mükerrer 49. maddenin değiştirilen (b) bendindeki bu hususa ilişkin düzenleme aynıdır.

1521 12.11.1987 tarih ve19632 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dilmiş bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararında: *...takdir komisyonlarının kararlarına karşı, Emlak Vergisi mükelleflerine doğrudan bir dava hakkı tanınmadığı, ancak, bu durumun, Anayasa'nın "hak arama hürriyeti"ni düzenleyen 36'ncı maddesinin birinci fıkrasına, "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" diyen Anayasa'nın 125'inci maddesinin birinci fıkrasına aykırı bir yönü olmadığı, mükellefin dava hakkının; takdir komisyonlarının kesinleşen asgarî arsa ve arazi birim değerleri üzerinden vergi tarhiyatı yapılıp, mükellefe tebliğ edildikten sonraki aşamada mevcut olduğu, her ne kadar beyan sahibinin beyan ettiği matraha itirazı sözkonusu değilse de, asgarî ölçüdeki beyanın, ihtirazî kayıtla verilmesi mümkün olduğu gibi, asgari ölçünün altında beyanda bulunmayı engelleyen bir hükmün olmadığı, sözkonusu madde ile, takdir komisyonlarının kararlarına karşı mükellefe doğrudan itiraz ve dava açma hakkı tanınmamasının, milyonlarca mükellefi bulunan Emlak Vergisinin tahakkuk ve tahsilini mümkün kılmak amacına yönelik olduğu, verginin tarhedilip tebliğinden sonra, mükellefin takdir komisyonu kararlarını da kapsayan dava hakkının doğduğu* belirtilmiş bulunmaktadır.

2326.1. Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesi değerlendirildiğinde, mükelleflerin doğrudan takdir komisyonu kararı aleyhine dava açamayacakları ancak kendileri hakkında tarhedilen vergi ile ilgili açılan davada takdir komisyonu kararının da incelenebilip incelenemeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Mahkeme gerekçesinde, *beyanın ihtirazî kayıtla verilmesi mümkün olduğu gibi, asgari ölçünün altında beyanda bulunmayı engelleyen bir hükmün olmadığı,* belirtilmişse de 4751 sayılı Kanun sonrasında mükellef tarafından değer konusunda bir beyanda bulunulmasının mümkün olmadığı ve asgari birim değeri arlında vergi değeri saptanamayacağı hususları bir arada değerlendirildiğinde, kararın bu gerekçesinin mevcut bildirim sistemi açısından geçerliliğinin olmadığı görülmektedir.

23276.2. Danıştay'ın mevcut uygulaması mükelleflerin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açamayacakları yönündedir.

2327. Yukarıda yer alan açıklamalarla birlikte, mükelleflerin takdir komisyonu kararı aleyhine dava açamayacaklarına ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinin (b) bendindeki hükmün, Anayasa Mahkemesi'nin 31.05.2012 tarih ve E. 2011/38 K. 2012/89 sayılı kararıyla iptal edilmiş olduğunu da ayrıca belirtmek yerinde olacaktır. Özellikle, bir sonraki genel takdir yılının 2013 yıl olduğu dikkate alındığında mükellefler tarafından da ilgili oldukları taşınmazlara ait takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılabilecekleri hususunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

2328. Mevcut durum itibariyle mükelleflerin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açıp açamayacakları hususu çeşitli yönlerden değerlendirilebilir. İlk

olarak takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalara yönelik özel bir yargılama usulünün söz konusu olduğunu, bunun da takdirdeki değerlerin ilk defa uygulanacak olduğu yıldan önce neticelendirilmesi olduğunun unutulmaması gereklidir. Söz gelimi, 2010 yılından itibaren tarhiyatta esas alınan karardan dolayı yapılan tahakkuktan dolayı mükellefe bildirim yapılmış olduğunu ve mükellefin 2012 Mayıs dönemi öncesi vergileri ödemediğini ve bu dönemde ihtirazi kayıtla ödeme yaparak dava açtığını varsayalım. Bu durumda mahkemece tahakkuka karşı süresinde dava açılmadığı (2010 yılının Ocak ve Şubat aylarında tahakkuk gerçekleştiğinden, yazının tebliğinden itibaren 30 günlük sürede dava açılması gerekli olduğu) gerekçesiyle davanın reddedilmesi gerekmektedir. Dava süresinde açılmış olsaydı bu durumda da mahkemenin takdir komisyonu kararı hakkında vereceği iptal kararının tüm komisyon kararı yönünden mi, taşınmazın değerine esas alınan cadde veya sokak yönünden mi yoksa yalnızca o taşınmaz yönünden mi olacağı sorunu gelmektedir. Bu durumda, Mahkeme'nin takdir komisyonu kararı ile ilgili vereceği bir iptal kararının sadece mükellef yönünden geçerli olacağı söylenebilir. Ancak yine de vergi mahkemesince bu türden davanın ilk incelemesi yapılırken ehliyet hususunun göz önünde bulundurulacağı, kanunun mükelleflere böyle bir ehliyet tanımadığının göz önünde bulundurulduğunda, ilk inceleme üzerine verilmesi gereken kararın ehliyetsizlik yönünden red olması gerektiği ortaya çıkmaktadır ki yukarıda da belirtildiği üzere Danıştay'ın yerleşmiş uygulaması da bu yöndedir.

2329. Mükelleflerin takdir komisyonu kararı nedeniyle hak kaybına uğramamaları açısından, komisyonda yer alan üyesi oldukları kuruluşları ile taşınmazlarının yer aldığı muhtarlığa hem kararın oluşumundan önce hem de kararın ilan süresinde taleplerde bulunmalarının mümkün olduğunu da belirtmek gereklidir. Özellikle kararın ilanından sonra mükellefler tarafından karara katılmayan kuruluş ve muhtara müracaat edilerek dava açılmasının sağlanması mümkündür. Bu taleplere rağmen dava açılmazsa, karara katılmayan ve dava da açmayan kuruluş ve muhtar hakkında adli yargıda tazminat davası açılabileceği ve bu kişilerin cezai sorumluluklarının da söz konusu olabileceğini unutmamak gereklidir

2330. Açılan davaya karşı cevap süresi de özel olarak düzenlenmiştir. Bu tür davalarda ikinci dilekçe ve ikinci savunma verilmesi söz konusu değildir. Daha açık bir ifadeyle verilen savunma davacıya tebliğ edilse dahi mahkemece davacının cevabı beklenmeden dosya incelenir. Nitekim kanun, davalının 15 gün içinde vereceği tek savunma ile dosyanın tekemmül etmiş sayılacağını ve davanın bu tarihten itibaren en geç 1 ay içinde karara bağlanacağını düzenlemiştir.[1522]

1522 6352 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesi ile, İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 16'ncı madde-

2331. Uygulamada bu tür davalar için keşif ve bilirkişi incelemesi yapılarak, bilirkişi raporundaki değerlerin komisyon kararındaki değerlerden düşük olması durumunda, iptal kararı verilmektedir. Ancak burada özellikle oluşturulacak bilirkişi heyetinin, bu konuda uzman olması gerekmekte ve farklılığın nedenleri açıkça ortaya konulmalıdır. Gerekirse tarafların itirazına göre ikinci bir heyetten de rapor alınarak karar verilmeli, kararda değerlere etki eden faktörler belirtilmelidir.[1523] Buna göre verilecek kararlar red, iptal, kısmen red veya kısmen iptal şeklinde olacaktır.[1524]

2332. Vergi mahkemelerince verilecek bu konuda verilecek kararlar aleyhine 15 gün içinde Danıştay'a temyize başvurulabilir.

2333. 2009/1 Seri No'lu Emlak Vergisi İç Genelgesi'nde; Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Olması Halinde Yapılacak İşlemler hakkında ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. belediyeler tarafından takdir komisyonu kararlarına göre vergi tarhiyatı yapılırken bu hususların göz önünde bulundurulması gereklidir.

2334. İç Genelge'de; takdir komisyonu kararları aleyhine 15 gün içinde vergi mahkemeleri nezdinde dava açılmamış ise takdir edilen değerlerin kesinleşeceği, takdir komisyonu kararlarına karşı vergi mahkemeleri nezdinde dava açılmakla beraber esasa ilişkin bir karar verilmedikçe takdir komisyonu kararlarının uygulanmasına devam edileceği belirtilmiştir.

---

sine; *"Danıştayda ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülen davalarda savcının esas hakkındaki yazılı düşüncesi taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliğden itibaren on gün içinde görüşlerini yazılı olarak bildirebilirler"* şeklindeki 6'ıncı fıkra eklenmiştir. Bu hükmün, takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda uygulanıp uygulanmayacağı hususunda tereddüt oluşabilir. Bu hükmün, bu davalar bakımından uygulanması Vergi Usul Kanunu'nun bu davaların kısa sürede sonuçlandırılması amacına ters düşebilir. Kanun, davalının 15 gün içinde vereceği tek savunma ile dosyanın tekemmül etmiş sayılacağını ve davanın bu tarihten itibaren en geç 1 ay içinde karara bağlanacağını öngörmüş olduğundan, savcının esas hakkındaki yazılı düşüncesi taraflara tebliğ edilse bile dosya hakkında karar verilmesi için tarafların bu konuda verecekleri yazılı görüşün beklenmesine gerek bulunmamaktadır.

1523 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 01.02.1983 tarih ve E:1983/773, K:1983/420 sayılı kararında; *önceden bilirkişi incelemesi yaptırılmış olduğuna göre; sonradan bu incelemeye itibar edilmemesi halinde yeniden bilirkişi incelemesi yaptırılması gerektiği, böyle hareket edilmeyerek, evvelce kabul edilmeyen takdir komisyonu kararına dayanılarak karar verilmesinde usul hükümlerine uyarlık bulunmadığı,* belirtilmektedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 27.12.1985 tarih ve E:1985/2164, K:1985/2001 sayılı kararı; *yasa ve tüzük hükümlerine uygun olarak yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu asgari birim değer tespitinde yasaya aykırılık bulunmadığı,* yönündedir.

1524 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 01.02.1983 tarih ve E:1983/773, K:1983/420 sayılı kararında; *idari mahkemelerce verilecek kararların davanın red iptal veya kısmen ret ve kısmen iptal olarak sonuçlandırılması gerektiği, mahkemece böyle hareket edilmeyerek takdir komisyonu kararının onanması veya tadilen onanması şeklinde karar verilmesinde de yasaya uyarlık görülmediği,* belirtilmiştir.

2335. Buna göre; açılan davalar sonucu vergi mahkemelerince takdir komisyonu kararının iptali yolunda karar verilmiş olması halinde:

- İlgili valilerce Danıştay nezdinde temyiz konusu yapılması uygun görülmeyen[1525] kararlar için takdir komisyonlarının derhal toplanarak yeni bir karar vermesi gerekmektedir.
- İlgili valilerce Danıştay nezdinde temyiz konusu yapılması uygun görülen vergi mahkemesi kararları için 30 gün içerisinde gecikmeksizin işlem tesis edilmesi bu süre içerisinde vergi mahkemesi kararları göz önünde bulundurulmak suretiyle takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılması gerekmektedir.

2336. Yeniden yapılacak takdirlerle ilgili takdir komisyonu kararları gerekçeli olacak ve gerekçede asgari ölçüdeki arsa metrekare birim değerlerinin vergi mahkemesi kararı dikkate alınarak belirlendiği açıklanacaktır.

2337. Vergi mahkemesince, takdir komisyonu kararları üzerine kısmen iptal, kısmen red kararı verilmesi halinde, kararın iptal edilen kısmı için gerekli işlem yapılacaktır. Bu durumda takdir komisyonları sadece iptal edilen değerler hakkında karar vereceklerdir. Takdir komisyonu kararlarının iptal edilmeyen kısmının uygulanmasına devam edilecektir.

2338. Yargı kararları üzerine takdir komisyonlarınca yeniden verilen kararlar ile daha evvel verilen kararlardan kesinleşenler, belediye ve muhtarlıklarda ilana mahsus yerlere asılmak suretiyle genel takdirin geçerli olacağı ilk yılın Mayıs ayı sonuna kadar mükelleflere duyurulacaktır.

2339. Vergi mahkemesi kararları üzerine yeniden takdir edilen değerlerin Danıştay'dan nihai karar alınıncaya kadar uygulanmasına devam edilecektir.

2340. Takdir komisyonlarınca yeniden verilecek kararlar üzerine ilgililerce vergi mahkemesine başvurulması halinde, bu mahkemelerce verilecek kararlara karşı Danıştay nezdinde temyize gidebilmek için validen muvafakat talep edilecektir.

2341. Vergi mahkemeleri nezdinde dava açılması ve davanın Danıştay'da temyizde olması halinde, bu mercilerden kararların süratle alınmasını temin etmek için belediyeler, savunma ve dava dilekçelerinin adı geçen mercilere mümkün olan en kısa süre içinde ulaştırılmasını sağlayacaklardır.

1525 Bu duruma ilişkin olarak şu hususun da belirtilmesi gereklidir; Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesinde belediyelerin vali muvafakati ile temyize gidebilecekleri düzenlenmiş, ancak temyize gitmeme hususunda vali muvafakati aranmamıştır. Genelgedeki "İlgili valilerce Danıştay nezdinde temyiz konusu yapılması uygun görülmeyen" ibaresinden valilik başkanlığında toplanan arazi takdir komisyonu kararlarının anlaşılması gerektiği, arsa takdir komisyonları içinse "ilgili valilerce" ibaresinin "ilgili belediye başkanlarınca" olarak anlaşılması gerektiği kanaatindeyiz.

2342. Takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda muhatap, karara iştirak eden belediye olacaktır. Danıştay'ın kesin kararı (veya vergi mahkemesinin kesinleşen kararı) başka belediyeleri de ilgilendirdiği takdirde, kararın birer örneği ilgili belediyelere gönderilecektir.

2343. Vergi mahkemesi kararı uyarınca takdir komisyonu tarafından yeniden belirlenen değerler dikkate alınarak tahakkuk ettirilen emlak vergisi; yargı kararının temyiz edilmesi halinde, Danıştay kararına göre kesinleşen birim değerler dikkate alınmak suretiyle düzeltilecektir.[1526]

2344. Takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davaların sonraki yıla sarkıtılmadan kesin hükme bağlanmasının, mükellefler ile belediye arasında oluşabilecek yeni uyuşmazlıkların önlenmesi açısından büyük önemi vardır. Takdir işlemini takip eden yıl için vergi tarhı Ocak ve Şubat aylarında yapılacak olduğundan tarh süresinin sonuna kadar kesin asgari değerlerin saptanması gerekmektedir. Nitekim kanundaki dava açma, tekamül ve temyize ilişkin sürelerin genel yargılama sürelerinden kısa tutulması da bunu sağlamaya yöneliktir. Aksi durumda belediyece takdir komisyonunca belirlenen değer üzerinden tarh yapılacak ve tahsil edilecektir. Mahkemece değere ilişkin yeni bir karar verilmesi halinde düzeltmeler ve iadeler gündeme gelebilecek ve de yani uyuşmazlıklara sebebiyet verilebilecektir.

3.16.2. İnşaat Birim Maliyeti Tebliği Aleyhine Dava Açılması

2345. Vergi Usul Kanun'un mükerrer 49'uncu maddesine göre, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıkları bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan ederler. Bu hususa ilişkin olarak yayımlanan Genel Tebliğler de dava konusu edilebilir.

2346. İnşaat maliyet bedellerine de mükelleflerin dava açma hakkı bulunmamaktadır. Bu husuta takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılması hususunda yapmış olduğumuz açıklamalar burada da geçerlidir. Dava açma ehliyeti olan kuruluşlar şunlardır;

1) Ticaret Odaları,

2) Sanayi Odaları,

3) Deniz Ticaret Odaları,

4) Ticaret Borsaları Birliği,[1527]

1526 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.10.1999 tarih ve E:1999/745, K:1999/3699 sayılı kararı; *arsa m^2 birim değer takdir komisyonu kararının kesinleşmesinden sonra yeniden değer belirlenemeyeceği,* yönündedir.

1527 Burada sayılan odalar ve birlik 5590 sayılı Kanun ile düzenlenmiş odalardır. 5590 sayılı Kanun, 01.06.2004 tarih ve 25479 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanarak yürürlüğe giren 5174 sa-

2347. Dava açma süresi Resmi Gazete'de yayım tarihinden itibaren 15 gündür.

2348. Davaya bakmaya görevli mahkeme Danıştay 9. Dairesi'dir.[1528] Bu hususta açılan davalarda idari işlemin unsurları olan amaç, yetki, konu, şekil ve sebep bakımından incelenecektir. Nitekim Danıştay 9. Dairesi, 19.01.1983 gün ve E:1982/9698, K:1983/196 sayılı kararı ile genel ve düzenleyici nitelikteki metrekare normal inşaat maliyet bedelleri için yapılan tespitte inşaatın tarzı, nevi, sınıfı, türü gibi objektif unsurların dikkate alınması nedeni ile 1983 yılı için Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel'in iptali için açılan davayı ret etmiştir.

2349. Bu davalarda takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda da olduğu gibi cevap süresi 15 gündür ve savunma alındıktan sonra 1 ay içerisinde karar verilmelidir.

2350. Mükerrer 49'uncu maddeye göre, bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri tespitlerine ilişkin süreleri gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığı yetkili olduğundan, bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri yılın son günlerinde yayımlanmakta ve o yıla ilişkin vergilerde bu maliyet bedelleri dikkate alınmaktadır. Bu nedenle bu davaların en geç birinci taksidin ödeme süresi olan Mayıs ayının sonuna kadar neticelendirilmesi gerekmektedir.

2351. Bu hususta verilen kararın temyiz edilmesine ilişkin süre ve merci, takdir komisyonu kararlarında olduğunun aksine mükerrer 49'uncu maddede gösterilmemiştir. Bu nedenle bu kararların temyize tabi olmadığı düşünülebilirse de İdari Yargılama Usul Kanunu'na bakmakta fayda vardır. Kanun'un 46'ncı maddesine göre, Danıştay dava dairelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir. Bu düzenlemeden yola çıkılarak temyiz süresinin 30 gün; merciinin de Danıştay Vergi Dava Daireleri olduğu söylenebilir.[1529]

---

yılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle dava açacak kuruluşların 5174 sayılı Kanun kapsamındaki kuruluşlar olduğunun kabulü gereklidir.

1528 **Danıştay Genel Kurulu**'nun 25.04.2011 tarih ve E:2011/13, K:2011/13 sayılı, danıştay dava daireleri arasındaki işbölümüne ilişkin kararına göre; *Emlak vergisine ilişkin ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da açılan davalar ile vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularında ve bunların tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davalarda Danıştay 9. Dairesi görevlidir*.

1529 Bununla birlikte **Danıştay 9. Dairesi**'nin bu hususta vermiş olduğu mezkûr E:1982/9698, K:1983/196 sayılı kararda, *temyiz yolunun açık olduğu belirtilmediği gibi kararın kesin olduğu da* belirtilmemiştir. Ancak bu kararın 1983 tarihli ve 46. maddenin 1990 tarihli olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, *bu kararların temyize tabi olduğu* ortaya çıkmaktadır.

3.16.3. Mükellefiyet Tesisine Karşı Dava Açılması

2352. Mükellefiyet tesisi, mükellefiyetin silinmesi, sonlandırılması gibi vergilendirmeye ilişkin işlemler, dava konusu edilebilir.[1530] Emlak vergisinde, mükellefiyet tesisi ile mükellef hakkında vergi tarhı söz konusu olabildiğinden, mükellefiyet tesisi düzeltme ve şikâyet konusu da edilebilir.[1531] Ayrıca, mükellefiyetin sonlandırılması da düzeltme ve şikâyet konusu edilebilir.

2353. Mükellefiyet tesisi ve sonlandırılması işlemleri üzerine düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulduktan sonra dava yoluna gidilebileceği gibi mükellefiyet tesisi ve sonlandırlamıs işlemlerine karşı doğrudan dava açılabilecek haller de söz konusu olabilir.

2354. Mükellefiyet tesisinin vergi davası konusu edilmesi, bu işlemle mükellefin vergi yükümlülüğünün başlatılmasında usul ve yasal düzenlemelere aykırılık nedeniyle olabilir. Bu işlemle mükellef adına vergi tarhı söz konusu olduğundan, sonraki aşamalar beklenmeden bu aşama tek başına dava edilebilir. Esasen mükellefiyet tesisi mükellef tarafından bildirim verilmesi ile gerçekleşmektedir. Bu durumda mükellefin dava açması mümkün değildir. Bununla birlikte verilen bildirimde hata söz konusu ise düzeltme, şikâyet ve dava konusu edilebilir.

2355. Mükellefiyet tesisinin dava açılabilecek olduğu özel durumlar söz konusu olabilir.

2355.1. Örneğin, arsa vergisine bir taşınmazın arsa vasfının sonlandırılıp bina vergisine tabi kılınması her ne kadar maliki açısından yeni bir mükellefiyet tesisi değilse de, bu işleme karşı taşınmazda bina bulunmadığı, bina olarak kabul edilen yapının Emlak Vergisi Kanunu'nun öngördüğü yapılardan ve dolayısıyla bina olmadığı gibi iddialarla dava açılabilir.

2355.2. Aynı şekilde arazi niteliğindeki bir taşınmaz hakkında arsa vergisi mükellefiyeti tesis edilmişse, taşınmazın arsa niteliği kazanmadığı hususunda iddia-

---

1530 **Danıştay 11. Dairesi**'nin 21.11.1997 tarih ve E:1996/5978, K:1997/4181 sayılı kararı; *mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin tek başına dava konusu yapılamayacağı,* yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 07.10.2003 tarih ve E:2002/4036, K:2003/2246 sayılı kararı; *mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin, davacının hukukunu olumsuz yönde etkileyen idarenin tek yanlı ve kesin işlemi olarak nitelendirilmesi ve iptal davasına konu edilebileceğinin kabul edilmesi gerektiği,* yönündedir. Ancak emlak vergisi yönünden mükellefiyet tesisi vergisel yükümlülükleri de beraberinde getirdiğinden davaya konu işlem olabilir. Bununla birlikte mükellefin bundan haberdar olması ise daha çok ihbarname veya ödeme emri tebliği ile gerçekleşeceğinden bu işlemlere karşı açılabilmekte ve bu uyuşmazlıklarla birlikte çözüme kavuşturulabilmektedir.

1531 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 25.10.2005 tarih ve E:2005/529, K:2005/2279 sayılı kararı; *mükellefiyet tesisi, mükellefiyetin silinmesi gibi vergilendirmeye ilişkin idari işlemlere karşı açılan davanın, Vergi Usul Kanununun düzeltme ve şikâyet hükümlerine göre incelenmesi sonucu verilen kararda hukuka uygunluk bulunmadığı,* yönündedir.

larla dava açılabilir. Bu durumlarda bildirimsiz işlem olması nedeniyle vergi ziyaı kesilecek ve ikmalen tarh işlemi yapılacaktır. Bu hususun ihbarname ile tebliği gereklidir. İhbarname tebliğ edilmeden vergi tahakkuk etmiş olmadığından sonraki aşamalara geçilemeyecektir. Ancak ihbarname tebliğ edilmeksizin mükellef tarafından bu husus başka bir yolla öğrenilmiş olsa düzeltme talep edilebilir ve bunun neticesinde tesis edilecek işlem dava konusu edilebilir.

2355.3. Bir diğer mükellefiyet tesisi işlemine karşı dava açılması durumuna, mirası reddeden mirasçı hakkında mükellefiyet tesisi örnek olarak verilebilir.[1532]

2356. Mükellefiyet tesis eden belediyenin yetkisizliği nedeni ile de dava açılabilir.

2357. Bildirimsiz taşınmaz için mükellefiyet idarece yapılacak tarhiyat ile tesis edilecektir. Emlak vergisinde bildirimi yapılmayan taşınmazlar için zamanaşımı bu hususun tespitini takip eden yıldan başlayacağından bu hususta açılacak davalarda zamanaşımı iddiasında bulunulamaz. Bu durumda taşınmazın daha önce bildirimin yapıldığını ispatlayacak nitelikte delillerin varlığı halinde dava açılması söz konusu olabilir.

2358. Tapu dairelerinin devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirileceğini öngören Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca veya belediyenin kullanmakta olduğu otomasyon sistemi üzerinden bu durumların tespit edilmesi nedeniyle mükellefiyet tesis etmesi durumunda bu hususta mükellefe yapılan bildirim de dava konusu edilebilir. Bu durumda, belediyece yapılan bildirimde hatalar olduğu, gerçeği yansıtmadığı, yapılan işlemin devir ve ferağ işlemi olmadığı iddiası söz konusu olabilir.

2359. Taşınmaz maliki kendi taşınmazı hakkında başka bir kişi adına mükellefiyet tesis edildiğini öğrenmişse bu durum da dava konusu edilebilir. Aynı şekilde intifa hakkı olan taşınmazda malik adına mükellefiyet tesisi, kiralanan taşınmazda kiracı adına mükellefiyet tesisi de dava konusu edilebilecek işlemlere örnek olarak verilebilir. Mükellefiyette hata veya mükellefiyetin şahsında hata olan tüm durumlar düzeltme konusu ve dolayısıyla dava konusu edilebilirler.[1533]

2360. Mükellefiyetin silinmesinin, mükellef adına vergi tarhı ve ondan vergi tahsilini sonlandıracağı nedeniyle dava konusu edilemeyeceği düşünülse de bu işlem de dava konusu edilebilir. Bu sonlandırma işlemi hatalı ise tapu maliki düzeltme talep edebilir veya bu hususta dava açabilir. Özellikle emlak vergisi mükellefiyetinin diğer hususlarda bir ispat aracı olduğu durumlarda emlak vergisi mükellefiyetinin silinmesi veya mükellefiyet talebinde bulu-

---

1532 Bu konuda ayrıntılı bilgi için *Mirasçıların Emlak Vergisinden Sorumluluğu* başlığına bakılmalıdır.

1533 Bu husus için ilgili bölümlerdeki açıklamalara bakılmalıdır.

nulmasına rağmen mükellefiyet tesis edilmemesi dava konusu edilebilir. Emlak vergisi mükellefiyeti tapusuz taşınmazların kadastro tespiti sırasında veya tapusuz taşınmazda zilyetliğin tespiti, mülkiyeti ihtilaflı taşınmazlar, satış vaadi ile satın alınan taşınmazlar, kooperatif yoluyla edinilen taşınmazlar bakımından önem arz etmektedir.[1534] Aynı şekilde taşınmazın mülkiyetini elden çıkarmasına rağmen mükellefiyetin sonlandırılmaması da dava konusu edilebilir.

2361. Bu işlemlerin dava konusu edilebilmesi için öğrenilmesi yeterlidir. Bunun dışında belediyece herhangi bir işlem yapılmasına gerek yoktur. Çünkü mükellefiyet tesisi, tesis talebinin reddi, sonlandırılması veya sonlandırılmaması mükellef aleyhine sonuç doğurabilecek niteliği haiz işlemlerdir.

3.16.4. Tarhiyata Karşı Dava Açılması

2362. Emlak vergisi bakımından dava açma süresinin başlaması için verginin tarh ve tebliğinin yapılması gerektiği belirtilmişti.[1535]

2363. Emlak vergisinde mükellef tarafından bildirim verilmesi gereken hallerde bildirimde bulunulmuşsa bu bildirimde bulunan hususlara karşı dava açılamaz. Ancak bildirimde hata bulunduğu yönünde dava açılması veya düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulması neticesinde tesis edilen işleme karşı dava açılması mümkündür.

2364. Bildirim verilmemiş olması durumunda veya bildirim verildikten sonraki yıllarda tarhiyat idarece yapılır. Emlak vergisinde bina ve arazilere ilişkin vergiler dört yıllık dönemlerde yapılan takdir işlemlerini takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında yıllık olarak tarh edilmektedir.[1536] Vergi tarh edildiği tarihte tahakkuk etmiş sayılmaktadır. Diğer bir ifadeyle yılın ilk iki ayı içinde tarh işleminin yapıldığı bir tarihte, tarh işlemiyle birlikte emlak vergisi tahakkuk etmektedir. Bu suretle tarh olunan vergiler, mükellefe bir yazı ile bildirilir.

2365. Takdirin ilişkin olduğu sonraki üç yıl için ise takdir edilen vergi değerleri yeniden değerleme oranının yarısı kadar[1537] artırılarak her mali yılın (1 Ocak)

1534 Ayrıntılar için bu konuların özel olarak incelenmiş olduğu kısımlara bakılmalıdır.

1535 Emlak vergisinin tarhı için, *Tarh ve Tahakkuk* bölümüne bakılmalıdır.

1536 Emlak Vergisi Kanunu'nun 11'inci ve 21'inci maddeleri uyarınca.

1537 Arazi ve arsalar ile binalarda arsa payına ilişkin vergi değerinin sonraki üç yıl için, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacağını, Bakanlar Kurulu'nun, bu artış oranını sıfıra kadar indirmeye veya yeniden değerleme oranına kadar artırmaya yetkili olduğunu ve Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 95'inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabileceğini de hatırlatmak gereklidir.

başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılmaktadır.[1538]

2366. Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25 i aşan oranda artma veya eksiltme olması halinde tarhiyat; bu hususa ilişkin takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında yapılır.

2367. Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin 1 ila 7 numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi gereken hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte tarhiyat yapılır. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

2368. Mükellef tarafından, idarece yapılan bu tarhiyata veya ikmalen yapılan tarhiyata dava açılabilir. Bildirim verilmeyen hallerde yapılacak tarhiyat ile ikmalen tarhiyatta ihbarname düzenlenmesi gereklidir.[1539] Bildirim verilmiş olması nedeniyle yukarıda belirtilen şekilde yapılan tarhiyatlarda vergi değerinde, vergi tutarında, vergi döneminde vergi konusunda hatalar söz konusu ise bu hatalar düzeltme ve şikâyet konusu edilebilecek ve bunun üzerine tesis edilecek işlem de dava konusu edilebilir. Bu tarhiyat işlemine karşı süresinde dava da açılabilir.

3.16.5. Muafiyet, Kısıtlılık, İstisna ve İndirim'den Kaynaklanan İşlemlere Dava Açılması

2369. Muafiyet, kısıtlılık, istisna ve indirime ilişkin belediyece tesis edilen işlemlerin hatalı olması veya bu hususlarla ilgili işlem tesis edilmemesi de dava konusu edilebilir.

2370. Muafiyet şartlarını haiz bir taşınmaz hakkında muafiyet uygulanmadan veya muafiyet uygulanmasına rağmen muafiyeti sonlandırılarak taşınmaz hakkında vergi tarhı veya tahsil işlemlerine geçilmesi söz konusu olabilir.

2371. Aynı şekilde kısıtlılık şartlarını haiz bir taşınmaz hakkında verginin 9/10'unun tecil işlemi yapılmaması veya taşınmazın kısıtlılık durumunun sona erdiğinin belirtilerek tecil edilen vergilerin istenilmesi de dava konusu edilebilir.

2372. Arazi vergisinde söz konusu olan istisnanın veya bina vergi oranının sıfır

---

1538 Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi uyarınca.

1539 Bu konu ayrıca incelenmektedir.

olarak belirlenmesi gereken hallerde indirimin uygulanmaması veya bunun sona erdirilmesi de dava konusu edilebilir.

2373. Bu hususların dava konusu edilebilmesi için belediyece mükellefe bir bildirim yapılmış olması söz konusu olabileceği gibi mükellef tarafından bu hususta yapılan müracaata cevap verilmemesi veya mükellefin bu hususu başka bir şekilde öğrenmiş olması yeterlidir.[1540]

3.16.6. Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi Durumunda Dava Açılması

2374. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği yukarıda açıklanmıştı. Bu hususta dava yoluna gidilmesi hakkında *Uzlaşma* bölümünde açıklamalara yer verilmiştir.

3.16.7. İhbarnameye Karşı Dava Açılması

2375. Mükellef hakkında yapılan vergilendirme işlemlerinin uygulamada en sık karşılaşılanı ihbarname düzenlenmesidir. Esasen ihbarname düzenlenmesi, emlak vergisinde olağan yol olan genel takdir yılı ve sonraki yıllarda idarece yapılan tarh ve bildirim üzerine yapılan tarh dışında söz konusu olan, idarece tarh ve ikmalen tarh usulünde belediyenin izlemesi gereken olağan ve kanuni yoldur.

2376. Mükellef hakkında düzenlenerek tebliğ olunan ihbarname ile vergi tahakkuku söz konusu olabilmekte, mükellef veya ceza muhatabı hakkında ceza kesilmesi söz konusu olabilmektedir.[1541]

2377. Tek ihbarname ile talep edilen vergi ve cezalara ilişkin olarak tek dava açılması mümkündür. Aynı şekilde ihbarnamede yer alan vergilere karşı dava açılmayıp sadece cezalara karşı dava açılabilir. Bu durumda dava açılmayan verginin tahakkuku kesinleşir. İhbarnameye karşı açılacak davanın tahakkuku engelleyeceği ve bu durumda sonraki işlemlere geçilemeyeceği, mükellefçe yürütmenin durdurulmasının istenilmesine de gerek olmadığını da ayrıca hatırlatmakta fayda vardır.[1542]

2378. Dava sebepleri çeşitli şekilde ortaya çıkabilir. Bunlara örnek olarak verginin tarh zamanaşımına uğramış olması, mükerrer olması, ayrı ihbarnameler

---

1540 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 20.01.1989 tarih ve E:1987/3945, K:1989/159 sayılı kararı; *tapu kütüğüne konulan kamulaştırma şerhinin, taşınmazın tasarrufunun kısıtlı olduğunu göstermediği, bu nedenle tahakkuk eden emlak vergisinin ödenmesi gerektiğini belirten vergi dairesi yazısı ile tesis edilen işlemin dava konusu olabileceği,* yönündedir.

1541 Bu hususlarla ilgili olarak *Tarh ve Tahakkuk* bölümünde ve *Vergi Kabahatleri ve Cezalar* bölümünde yer alan açıklamalara bakılmalıdır.

1542 *Yürütmenin Durdurulması* başlığında yer alan açıklamalara bakılmalıdır.

düzenlenmesi gerekirken tek ihbarname düzenlenmesi,[1543] ihbarnamenin kanuni şekil ve usulüne aykırı olarak düzenlenmiş olması,[1544] ihbarname düzenlenmesini gerekli kılan bir durum olmadığı, ihbarnamede hatalar bulunduğu gibi hususlar verilebilir.[1545]

2379. İhbarnameye karşı açılan birçok davada tebligat usulsüzlüğü nedeniyle ihbarname iptal edilmekte, mahkeme kararında esasa ilişkin hususlara yer verilmemektedir. Bu tür durumlarda belediyece yapılması gereken ihbarnamenin yeniden usulüne uygun olarak tebliğinin sağlanmasıdır. Bazı durumlarda tebliğ usulüne yapılmış olmasına rağmen, diğer birçok işlemde de karşılaşıldığı üzere, tebligat alındısının muhafaza edilmemiş olması da dava neticesini etkilemektedir.

3.16.8. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması

2380. 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesi uyarınca amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları hususunda ödeme emri tebliğ olunacağı ve ödeme emrinde hangi hususların yer alacağı *Tahsilât* bölümünde açıklanmıştı.

2381. Mükellefe ödeme emri tebliği üzerine, vergi mahkemesinde mükellefler tarafından dava açılabilir. Aynı ödeme emri ile talep edilen vergilere karşı, tek dava açılması mümkündür.

2382. Ödeme emrine karşı açılacak davada tahakkuk aşamasından önceki hu-

---

1543 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 07.06.1985 tarih ve E:1983/4670, K:1985/964 sayılı kararı; *ihbarnamelerin varislerin hisseleri oranında düzenlenip ayrı ayrı tebliği gerekirken, murisin vergi borcunun tümü için varisler adına tek bir ihbarname tebliğinde yasaya uyarlık bulunmadığı,* yönündedir.

1544 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 11.02.1999 tarih ve E:1998/237, K:1999/569 sayılı kararı; *iptali istenen işlem kesin ve uyulması zorunlu bir işlem niteliğini taşıdığından, vergi mahkemesince 213 sayılı Kanun'un 35'inci maddesinde öngörüldüğü şekilde tanzim edilmiş bir ihbarname bulunmaması nedeniyle işlemin şekil yönünden iptali gerekirken davanın incelenmeksizin reddine karar verilmesinde isabet bulunmadığı,* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 30.09.1986 tarih ve E:1986/2124, K:1986/2595 sayılı kararı; *213 sayılı Kanun'un 34 ve 35'incimaddelerinde yazılı hususları kapsamayan belgelerin ihbarname sayılamayacağı ve inceleme konusu yapılamayacağı,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 04.02.1985 tarih ve E:1984/2616, K:1985/3164 sayılı kararı; *mükellefe tebliğ olunan ihbarnamelerde itiraz süresinin gösterilmemiş olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılacağı,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 24.10.1984 tarih ve E:1984/484, K:1984/2972 sayılı kararı; *vergi ihbarnamesine dava açma süresinin yanlış yazılmak suretiyle yanıltılması halinde de ihbarnamenin hükümsüz sayılacağı,* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 04.04.1986 tarih ve E:1986/92, K:1986/1133 sayılı kararı; *itiraz süresinin yazılmamış olması ihbarnameyi hükümsüz kılacağından vaki itirazın incelenmeksizin reddi gerekeceği,* yönündedir.

1545 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 08.03.1995 tarih ve E:1994/1343, K:1995/970 sayılı kararı; *vergi ve ceza ihbarnamesinde şirket unvanın şirket nevinde yapılan hatanın esasa müessir olmayan bir şekil hatası olduğu,* yönündedir.

susları kapsayan iddialar incelenemez.[1546] Bununla birlikte tahakkukun usulsüz olduğu yönündeki iddialar, örneğin ihbarname düzenlenmeden ödeme emri gönderilmesi[1547] veya vadesi dolmamış bir vergi için ödeme emri gönderilmesi, ödeme emrine karşı açılan davalarda inceleme konusu yapılabilecektir. Bu hususlara ilişkin iddiaların bulunması durumunda bunlar öncelikle incelenir.[1548]

2383. Ödeme emrine karşı açılacak davada, idari işlemin unsurları olan amaç, yetki, konu, şekil ve sebep yönünden inceleme yapılabilir.

2384. Ödeme emrinin düzenlenmesindeki amaç vergi alacağının tahsil edilmesidir. Ödeme emri düzenlemeyle, bunun dışında bir amacın varlığından bahsetmek pek de mümkün değildir (Ercan,2011:12).

2385. Ödeme emrini düzenleyecek olan makam, emlak vergisini tarh ve tahsile

---

1546 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 14.06.1994 tarih ve E:1994/985, K:1994/3660 sayılı kararı; *ödeme emrine karşı açılan davada tahakkuka karşı iddiaların ileri sürülemeyeceği,* yönündedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 30.04.1999 tarih ve E:1998/266, K:1999/265 sayılı kararı; *tarhiyat aşamasında ileri sürülebilecek iddiaların ödeme emrine karşı açılan davada incelenemeyeceği,* yönündedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 17.05.1996 tarih ve E:1995/122, K:1996/167 sayılı kararı; *tarh işlemine karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek iddiaların ödeme emri aşamasında incelenemeyeceği,* yönündedir.

1547 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 29.06.2004 tarih ve E:2003/1803, K:2004/1564 sayılı kararı; *ödeme emrinin dayanağı ihbarnamelerin, borçlunun bilinen adreslerine usulüne uygun tebliğine çalışılmadan ilanen tebliğ edilmesi halinde kamu alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyeceği,* yönündedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 28.11.1997 tarih ve E:1996/263, K:1997/502 sayılı kararı; *ödeme emrinin dayanağını oluşturan vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ usulündeki aykırılığın aynı ihbarnamelerin yeniden tebliğe çıkarılması ve muhatabına tebliği sağlanmak suretiyle giderildiği saptandığından ödeme emrinin iptali yolundaki kararda hukuka aykırılık bulunmadığı,* yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 21.04.1994 tarih ve E:1993/4752, K:1994/2460 sayılı kararı; *vergi mahkemesi kararına göre düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamesinde bildirilen borcun ödenmesi üzerine düzenlenen ödeme emrinin yerinde olduğu, söz konusu mahkeme kararının Danıştayca bozulması üzerine yeniden verilecek kararın sonucuna göre düzeltme yapılarak fazladan ödenen kısım red ve iade edileceğinde bu sebepten ötürü ödeme emrinin iptal edilemeyeceği*, yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 20.04.1995 tarih ve E:1994/5797, K:1995/1817 sayılı kararı; *ihbarnamelerin usulüne uygun olarak tebliğine çalıştığı kanıtlanmadıkça ilanen tebliğ hüküm ifade etmeyeceğinden ihbarnamelerin kesinleştiğinden bahisle düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada tebliğe ilişkin bu iddiaların incelenebileceği*, yönündedir.

1548 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 24.12.1987 tarih ve E:1986/4451, K:1987/4103 sayılı kararı; *6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde ödeme emrine karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek iddialar tek tek sayılmış ise de, ödeme emri ancak kesinleşmiş kamu alacağı için düzenlenebileceğinden, tahakkuk aşamasına ait belgelerin tebliğinin usulsüz olduğu yolunda da ileri sürülen iddiaların incelenmesi gerekmektedir. Posta ile tebliğe tevessül edilmeden önce ilanen yapılan tebliğ usulsüz olduğundan, bu tebliğ uyarınca düzenlenen ödeme emrinde isabet yoktur,* hükmünü içermektedir.

yetkili belediyedir. Bununla birlikte ödeme emrinde mali hizmetler müdürünün veya yetkili kılınmış yardımcısının imzasının yerine başka bir memurun imzası bulunması ödeme emrinin yetki yönünden iptaline neden olur.

2386. Ödeme emrine konu edilecek alacaklar 6183 sayılı Kanun kapsamında olan kamu alacaklarıdır. Bu nedenle ödeme emrinde emlak vergisi yanında başka bir verginin, örneğin çevre temizlik vergisinin, yer alması mümkünken belediyenin özel hukuk kapsamında yer alan alacağının, örneğin kira alacağının, yer alması ödeme emrinin konu yönünden iptaline neden olur.

2387. Ödeme emrinde bulunması gereken yasal unsurların yer almaması ödeme emrinin şekil yönünden iptaline neden olur.[1549]

2388. Ödeme emrinin düzenlenmesinin sebebi kamu alacağının vadesinde ödenmemiş olmasıdır. Vadesi gelmemiş alacak için ödeme emri düzenlenmesi ya da verginin ödenmiş olmasına rağmen ödeme emri düzenlenmesi ödeme emrinin sebep yönünden iptaline neden olur.

2389. Yukarıda sayılan unsurların yanında, 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde ödeme emrine açılacak davalarda itiraz nedenleri ayrıca sayılmış bulunmaktadır. Bunlar, borç olmadığı veya kısmen ödendiği ve zamanaşımı iddialarıdır.

2390. Borcun olmadığına dair yapılan itiraz nedeni olarak; borcun tamamen ödenmiş olduğu, vadenin dolmamış olduğu, tarhiyata ilişkin yapılan tebligatın usulsüz olduğu, bahis konusu borcun tahakkuk zamanaşımına uğradığı, şahısta hata yapıldığı, tekin, mücbir sebep ve uzlaşma gibi birçok neden sayılabilir (Ercan,2011:15). Borcun olmadığına dair iddia, borcun tamamen ödendiği, borcu kalmadığı, adına tarh ve tebliğ edilerek kesinleşmiş ve ödenecek safhaya gelmiş vergi ve ceza olmadığı[1550] veya henüz vadesinin gel-

---

1549 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 06.03.1997 tarih ve E:1995/312, K:1997/162 sayılı kararı; *içinde bulunulan yıl sonuna kadar ödenmemiş olan gecikme zammının aslı gibi addolunması ve onun hukuki rejimine tabi tutulması, 6183 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinin 3.fıkrası hükmü gereği olduğundan, hesaplanan gecikme zammının ödeme emrinde ismen yazılmamış olmasının ödeme emrinin iptalini gerektirecek bir şekil noksanlığını teşkil etmeyeceği,* yönündedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 22.11.1996 tarih ve E:1995/159, K:1996/389 sayılı kararı; *asla dönüştürülen gecikme zammı için düzenlenen ödeme emrinde alacağın türü bölümüne dönüştürüldüğü vergi aslı adının yazılmasının, ödeme emrini biçim yönünden sakatlamayacağı,* yönündedir.

1550 **Danıştay 3. Dairesi**'nin 01.12.2004 tarih ve E:2004/1211, K:2004/2983 sayılı kararı; *ilk taksidi vadesinde ödendikten sonra mahkeme kararına göre davacıya iade edilen ve Danıştay bozma kararından sonra vadeyi belirleyen ihbarnamenin tebliği beklenmeden vergi dairesine ödenen vergiden dolayı gecikme zammı hesaplanmasını gerektirecek vadesi geçmiş bir amme alacağının bulunduğundan söz edilemeyeceğinden borcu bulunmayan davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali yolundaki vergi mahkemesi kararına yönelik temiz isteminin reddi*

mediği gibi halleri kapsamaklar.[1551]

2391. Borcun kısmen ödendiği yönünde iddia varsa, bu kısmın miktarı ile ilişkin olduğu dönem ve tutarın belirtilmesi gerekmektedir. Ödeme emrindeki itiraz edilmeyen kısım için belediyeye mal bildiriminde bulunulması zorunludur.

2392. Ödeme emrine karşı zamanaşımına uğradığı yolundaki itirazın da davada belirtilmesi gerektiği yönünde düzenleme yapılmışsa da bu hususta davacı tarafından iddiada bulunulmaması halinde bu husus mahkemece re'sen gözetilecek bir hususdur.[1552]

2393. Ödeme emrine karşı dava açılması yürütmeyi durdurmaz. Ancak mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilirse ödeme emri sonrasındaki işlemelere geçilemez.

2394. Dava neticesinde ödeme emrinin iptaline karar verildiğinde bu iptal kararının gerekçesi göz önünde tutularak işlem yapılması gerekmektedir. Örneğin ödeme emrindeki verginin zamanaşımına uğramış olduğu yönünden karar verilmişse ödeme emrine konu vergiler terkin edilecektir, ödeme emrinin şekil yönünden iptalinde eksiklikler giderilerek yeni ödeme emri tebliği mümkündür.

2395. Dava tamamen veya kısmen reddedilirse, davacının reddedilen miktar üzerin-

---

gerektiği, yönündedir.

1551 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 10.06.1988 tarih ve E:1988/78, K:1988/20 sayılı kararı. Ayrıca; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 19.06.1987 tarih ve E:1987/7, K:1987/19 sayılı kararı; *Vergi muafiyeti iddiasının mükellef tarafından 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde yer alan "böyle bir borcun olmadığı kapsamında, ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülebileceği* yönündedir. **Danıştay 3. Dairesi**'nin 02.04.1997 tarih ve E:1996/3207, K:1997/1236 sayılı kararı; *ödeme emrine karşı açılan davada muafiyet ve istisna iddialarının "borcum yoktur" kapsamında kabul edilmesi gerektiği,* yönündedir. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 17.01.1997 tarih ve E:1995/136, K:1997/16 sayılı kararı; *vergi ve ceza ihbarnamelerinin usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği yolundaki iddiaların, "ödeme emri ile istenebilecek bir borcun bulunmadığı" iddiası kapsamında değerlendirilmesi gerekeceği,* yönündedir. **Danıştay 7. Dairesi**'nin 27.04.1994 tarih ve E:1994/2258, K:1994/4358 sayılı kararı; *ilanen tebligatın usulsüzlüğü yolunda ileri sürülen iddianın "borcum yok" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği* yönündedir. **Danıştay 9. Dairesi**'nin 08.04.2008 tarih ve E:2007/1930, K:2008/1817 sayılı kararı; *davacının taşınmazına ilişkin olarak ileri sürdüğü kısıtlılık iddiasının, ödeme emri aşamasında "borcum yoktur" kapsamında incelenmesi gerektiği,* yönündedir.

1552 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 29.01.1982 tarih ve E:1980/3320, K:1982/537 sayılı kararı; *ödeme emrine itiraz aşamasında tahakkuk zamanaşımının incelenemeyeceği,* yönünde ise de **Danıştay 9. Dairesi**'nin 09.04.1985 tarih ve E:1984/2118, K:1985/594 sayılı kararı; *ödeme emri aşamasında tahakkuk zamanaşımının incelenebileceği* ve **Danıştay 9. Dairesi**'nin 14.12.1984 tarih ve E:1984/2408, K:1984/3575 sayılı kararı; *tahakkuk zamanaşımına uğrayan amme alacağı için düzenlenen ödeme emrinde yasaya uyarlık bulunmadığı,* yönündedir.

den % 10'u oranında haksız çıkma zammı ödemesi söz konusu olacaktır.[1553] Bu haksız çıkma zammının talep edilebilmesi için ayrıca ihbarname düzenlenip tebliğ edilmesi gereklidir.

3.16.9. İhtirazi Kayıtla Ödenen Vergilerin İadesi İçin Dava Açılması

2396. Mükellef tarafından düzeltme ve dava konusu edilmeksizin, tahakkuku kesinleşen vergi ihtirazi kayıtla ödenebilir. Bu ihtirazi kayıt ödemeden önce verilecek bir dilekçede yer alabileceği gibi, banka havalesi veya posta çeki yoluyla yapılan ödemelerde bu işlemlere ait makbuzlarda da yer alabilir.

2397. İhtirazi kayıtla ödemeye ilişkin herhangi bir yasal düzenleme bulunmamakla birlikte; Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan "*ihtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten*" ibaresi, beyannamelerde ihtirazi kayıt bulunmasına imkân vermektedir. Ancak bu hususun emlak vergisine ilişkin uygulanma olasılığı bulunmadığını da belirtmek gereklidir. Emlak vergisinde geçerli olan, vergi değerinin asgari birim değeri ve maliyet bedellerine göre tespit edilmesi esası, vergi değerinin beyanına olanak vermediği için ihtirazi kayıt da mümkün değildir.

2398. Ayrıca, İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davaların, tahsil işlemini durdurmayacağı, bun-

---

1553 Bu durum davanın esasına yönelik reddine ilişkin kararlarda söz konusu olabilir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 23.02.2005 tarih ve E:2004/2323, K:2005/259 sayılı kararına göre; *feragat durumunda davacının davasında haksız çıktığı kabul edileceğinden, bu durumda haksız çıkma zammının alınması mümkündür.*

Dava süre aşımı gibi usuli nedenlerle reddedilmişse söz konusu olmaz. Nitekim **Danıştay 13. Dairesi**'nin 03.05.2010 tarih ve E:2010/733, K:2010/3678 sayılı kararında; *ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın işin esasına girilmeksizin süre aşımı yönünden reddedilmesi nedeniyle, ödeme emrinin, 2577 sayılı Yasa'nın 2'nci maddesinde öngörülen yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden hukuki denetiminin yapılmamış olması karşısında, davacı şirketin, 6183 sayılı Yasa'nın 58'inci maddesinin 5. fıkrasında düzenlenen anlamda tamamen veya kısmen haksız olduğu veya haklı olduğu hususu saptanmadığından, tamamen haksız çıktığından bahisle düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinde ve bu ihbarnamenin iptali istemiyle açılan davanın reddine ilişkin idare mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmadığı,* belirtilmektedir.

Danıştay 9. Dairesi'nin 04.05.2006 tarih ve E:2005/4620, K:2006/1689 sayılı kararına göre; *amme alacağının %10 zamla tahsili için, amme alacağının tahsiline dair düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın retle sonuçlanması ve bu ret kararının temyiz edilmiş olması halinde temyiz istemi reddedilerek mahkeme kararının onanması ve karar düzeltme isteminin de reddedilmesi gerekmektedir. Bu durumda, alacak aslının tasdikine yönelik mahkeme kararının kesinleşmesi halinde haksız çıkma zammının doğması ve tahsili aşamasına gelinmesi mümkün olacağından, dava konusu ödeme emrinin düzenlenme tarihi itibarıyla temyiz edildiği tartışmasız olan asıl alacağa yönelik mahkeme kararının onanarak kesinleşmesi beklenilmeden düzenlenen ödeme emrinde isabet yoktur.*

ların hakkında yürütmenin durdurulmasının istenebileceği düzenlemesi yer almaktadır.

2399. Emlak vergisi açısından ihtirazi kayıtla ödemeden bahsedildiğinde bu durumda tahsilât işlemi zaten gerçekleşmiştir. Bu nedenle emlak vergisinde ihtirazi kayıt hususu, ihtirazi kayıtla beyanname verilmesinden farklıdır. Bu hususa ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Uygulamada ihtirazi kayıtla ödeme konusunda verilen dilekçeden sonra açılan davalarda, mahkemece esas yönünden inceleme yapılmaktadır. Mahkemelerce bu husus ihtirazi kayıt yönünden ele alınmaktadır. Oysa mükellef tarafından hata bulunduğu nedeniyle ödenmesi talep edilen vergi hata bulunduğu iddiasıyla düzeltme ve şikayet konusu yapılabileceği, bu yollara gidilmemişse ödenen meblağ kabul edilmiş olduğu, eğer mükellef bir cebri icra işlemi, örneğin haciz, nedeniyle ödeme yapmak durumundaysa bu işleme karşı yürütmenin durdurulması talepli dava açılabileceği de akla gelmektedir. Bu durumda emlak vergisinde yapılacak ödemeye ihtirazi kayıt konulması hususunu ödenen vergide hata bulunduğu ve bu konuda dava açma hakkının saklı tutulduğu şeklinde anlamak gerekir.

2400. Bu durumda dava açma hakkının saklı tutularak ödeme söz konusu olduğunda bu hususa karşı ödemeden itibaren 30 gün içerisinde dava açılmalıdır.

2401. Mahkemece yapılan ödemenin haksız olup olmadığı daha doğrusu vergi hatası olup olmadığı konusunda inceleme yapılacaktır. Bu durumda işlem zaten tesis edilmiş olduğundan yürütmenin durdurulması söz konusu olamaz.

2402. Dava neticesinde mahkemece iadeye karar verilirse bu durumda faiz ödenip ödenemeyeceğine ilişkin olarak ayrıca *Tahsilat* Bölümünde yer alan *Haksız Tahsil Edilen Vergilerin Red ve İadesinde Faiz Konusu* kısmına bakılmalıdır.

3.16.10. İhtiyati Haciz İşlemine Karşı Dava Açılması

2403. İhtiyati haczin hangi durumlarda söz konusu olabileceği *Tahsilât* bölümünde incelenmişti. Bu durumlardan emlak vergisinde uygulanabilecek olanı, *vergi ziyaı durumunda ihtiyati haciz* durumudur. Vergi ziyaı nedeniyle teminat istenebilir ve bu nedenle ihtiyati haciz söz konusu olabilir.[1554] İhtiyati haciz işlemine karşı vergi ziyaı ile birlikte dava açılabileceği gibi, cezai işleme karşı dava açılmadan veya ceza indiriminden faydalanmış olsa bile ihtiyati haciz nedeninin oluşmadığı iddiasıyla dava açılabilir. Aynı şekilde

---

1554 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 24.09.2001 tarih ve E:2001/3395, K:2001/3500 sayılı kararı; *6183 sayılı Kanun'un hükümleri uyarınca davacıdan teminat istenmesi ve ihtiyati haciz kararının kaldırılması amacıyla açılan davada, teminatın yatırılmış olması nedeniyle ihtiyati haciz uygulanmadığından ihtiyati haciz kararı ve teminat istenmesine ilişkin yasal koşullar araştırılmak suretiyle her iki işlem hakkında karar verilmesi gerektiği,* yönündedir.

ihtiyati haciz amaç, şekil, yetki, konu ve sebep unsurları bakımından da incelenir.

2404. İhtiyati haczin amacı kamu alacağını güvenceye almaktır. Bu işlem haciz varakası düzenlenerek yapılır. İşlemde yetki belediye başkanındadır. Konusu mükellefin haczi mümkün olan mallarıdır. Sebebi ise vergi ziyaı nedeniyle teminat istenmesidir.

2405. İhtiyati hacze karşı açılan dava, tedbir mahiyetinde olan bu işlemin tesis edildiği andaki hukuki duruma göre incelenmelidir.[1555]

2406. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda iptale karar verilmesi durumunda bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği düzenlenmiştir. Bundan dolayı ihtiyati haciz için verilen iptal kararının etkisi sonraki aşamalara geçilmemesidir. Kararın itiraz veya temyiz aşamalarından geçerek veya bu yollara başvurma süresinin doldurulmasıyla kesinleşmesi sonucunda ihtiyati haciz işlemi sonlandırılacaktır.

3.16.11. Haciz İşlemine Karşı Dava Açılması

2407. Mükellef tarafından ödenmesi gereken vergi süresinde ödenmeyip gönderilen ödeme emrine karşı dava süresi geçirilmişse yahut ödeme emrine karşı açılan dava reddedilmişse borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tespit edilen, borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarının haczedilebileceği *Tahsilât* bölümünde açıklanmıştı.

2408. Haciz işlemine karşı açılacak dava amaç, şekil, yetki, konu ve sebep unsurları bakımından incelenir.

1555 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 14.04.2006 tarih ve E:2005/211, K:2006/102 sayılı kararında bu hususla ilgili olarak yapılan değerlendirme aynen şöyledir:

6183 sayılı Kanun'un kamu alacağının korunması ile ilgili hükümleri kapsayan Birinci Kısmının İkinci Bölümünde yer alan teminat istenmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleri, henüz kamu alacağı olma niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla özel kanunlara göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi ve hukuka uygunluk denetiminin de, tedbir mahiyetinde tesis edilen işlemin tesis edildiği andaki hukuki duruma göre yapılması gerekmektedir.

Bu durumda, dava konusu ihtiyati haciz kararı hakkında, belirtilen esaslar doğrultusunda bir inceleme yapılarak karar verilmesi gerekirken, vergi mahkemesince, ihtiyati haciz işlemi ile teminat altına alınmak istenen amme alacağının Mahkemelerince terkinine hükmedilmiş olması nedeniyle ihtiyati haczin de iptali gerektiği gerekçesiyle ısrar kararı verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

2409. Haczin amacı kamu alacağını tahsil etmektir. Bu işlem haciz varakası düzenlenerek yapılır. İşlemde yetki belediye başkanındadır. Konusu mükellefin haczi mümkün olan mallarıdır.[1556] Sebebi ise, ödenmesi gereken vergi süresinde ödenmeyip gönderilen ödeme emrine karşı dava süresi geçirilmiş yahut ödeme emrine karşı açılan davanın reddedilmiş olmasıdır.

2410. Haciz aleyhine açılan davalarda en önemli husus ödeme emrinin tebliğ edilmiş ya da edilmemiş olması hususu ve ödeme emrine karşı dava açılmışsa bu hususta verilmiş bir yürütmeyi durdurma kararının var olup olmadığı yönünden inceleme yapılmasıdır.[1557] Ödeme emri tebliğ edilmeksizin ya da yürütmeyi durdurma kararının varlığına rağmen haciz uygulanmışsa, haciz işlemi iptal edilir.[1558]

2411. Davada incelenmesi gerekli olan bir diğer husus da haczedilen mal, taşınmaz, alacak veya hakkın haczi mümkün olan mallardan olup olmadığı ya da kısmen haczi mümkün olan mallarda bu hususa riayet edilip edilmediğidir.

2412. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, haciz uygulamaları ile ilgili davalarda iptale karar verilmesi durumunda bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği düzenlenmiştir. Bundan dolayı ihtiyati haciz için verilen iptal kararının etkisi sonraki aşamalara geçilmemesidir. Kararın itiraz veya temyiz aşamalarından geçerek veya bu yollara başvurma süresinin doldurulmasıyla kesinleşmesi sonucunda haciz işlemi sonlandırılacaktır.

1556 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 12.10.2003 tarih ve E:2003/1733, K:2003/2369 sayılı kararında *mükellefin borcu nedeniyle eşinin taşınmazına haciz konulmasının hukuka aykırı olduğu yönündeki vergi mahkemesi kararı onanmıştır. Vergi mahkemesi, olayda davacının tapuda kendi adına kayıtlı bulunan gayrimenkulü üzerine eşinin vergi borçları nedeniyle idarece haciz uygulanarak tapu kaydına şerh düşülmüş ise de, haciz işlemi kütüğe şerh verilen gayrimenkulün davacı adına kayıtlı olması ve gayrimenkulün mülkiyeti konusunda bir ihtilaf bulunmaması nedeniyle tapuda kayıtlı olan söz konusu gayrimenkul için tapu iptali gibi herhangi bir dava açılmadan 1.1.2002 tarihinde Medeni Kanunda yapılan değişiklikten önceki edinilmiş malların eşler arasında katılma rejimine tabi olacağı varsayımından hareketle davacıya ait taşınmaz üzerine eşinin vergi borcundan dolayı haciz uygulanamayacağı gerekçesiyle haciz işleminin iptaline,* karar vermiştir.

1557 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 21.11.2006 tarih ve E:2006/2331, K:2006/4730 sayılı kararında; *alacağın cebri icra yoluyla tahsiline ödeme emrinin tebliği ile başlanacağı, haciz işleminin tatbiki için öncelikle borçluya ödeme emri gönderilmesi gerektiği,* belirtilmektedir.

1558 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 07.07.2005 tarih ve E:2005/786, K:2005/1376 sayılı kararı; *ödeme emirleri için açılan davalarda yürütmenin durdurulması kararının verildiği, bu durumda; henüz kesinleşmeyen ödeme emirleri ile istenilen kamu borçları için haciz uygulanmasında isabet görülmediği* yönündedir. **Danıştay 4. Dairesi**'nin 23.02.2011 tarih ve E:2008/9100, K:2011/889 sayılı kararı; *ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu şirketin vergi borcu nedeniyle davacı hakkında önce haciz işlemi uygulanıp, daha sonra ödeme emri düzenlenmiş olması nedeniyle haciz işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı,* yönündedir.

3.16.12. Satış İşlemlerine Karşı Dava Açılması

2413. 6183 sayılı Kanun'un menkul mallar ile gayrimenkul mallara ilişkin olarak satış ve paraya çevirme işlemleri ile ilgili olarak farklı düzenlemeler yapılmış olduğu konunun incelenmiş olduğu *Tahsilât* bölümünde belirtilmişti. Bu işlemler yürütülürken kanunun ayrıntılı olarak düzenlemiş bulunduğu hususlara dikkat edilmemesi dava konusu edilebilir.[1559] Bu hususlar, alacağın kesinleşmesine, sorumluluğa veya satış işlemlerindeki usuli hükümlere ilişkin olabilir.[1560]

2414. Bununla birlikte taşınmazın ihalesinin feshinin, bulunduğu yerin icra mahkemesinden şikâyet yoluyla istenebileceğini bu hususta vergi mahkemesinin yetkili olmadığını da ayrıca belirtmek gereklidir.[1561]

3.16.13. Diğer İşlemlere Karşı Dava Açılması

2415. Vergilendirmeye ilişkin olarak bir sonraki aşamaya dayanak oluşturan işlemlere ve mükellefin menfaatini etkileyecek nitelikte, kesin ve yürütülmesi gereken başkaca işlemlere karşı da dava açılabilir.[1562] Örneğin tecil iste-

---

1559 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 27.09.2005 tarih ve E:2004/1780, K:2005/1608 sayılı kararına göre; *6183 sayılı Kanun'dan kaynaklanan ve hacze dayalı olarak gerçekleştirilen menkul malların satış işleminin iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözümü idari yargıya (vergi mahkemesine) aittir.*

1560 **Danıştay 4. Dairesi**'nin 16.02.2006 tarih ve E:2005/1472, K:2006/187 sayılı kararına göre: *Şirket borçlarından dolayı kanuni temsilcilerin takip edilebilmesi için öncelikli borçlu şirketin takip edilmesi ve bu takip sonucu borcun şirket tüzel kişiliğinden tahsilinin imkansız hale gelmesi ve ancak bundan sonra kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenerek borcun tahsiline çalışılması gerekmektedir. Bu durumda, borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan dava kesinleşmeden ve şirket hakkındaki takip ve temsil yolları tamamlanıp, borcun şirketten tahsilini olanaksız hale geldiği açıkça ortaya konulmadan kanuni temsilci olan davacı adına da ödeme emri düzenlenerek takip edilmeden, davacının teminat olarak gösterdiği gayrimenkulün uygulanan haciz sonrası satış işleminde bulunan işleme karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.*

1561 **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu**'nun 16.02.2007 tarih ve E:2006/270, K:2007/24 sayılı kararında; *6183 sayılı Kanun'un 99'uncu maddesinde gayrimenkullerin satışında, ihalenin feshine ilişkin başvuruların gayrimenkulün bulunduğu yerin icra tetkik mercii tarafından incelenip sonuçlandırılacağı belirtilmiş ise de, aynı Kanun'un menkul malların haczi ve satışı başlıklı ikinci bölümünde yer alan 77 ila 87. maddelerinde menkul mal satış ihalelerinin feshi konusundaki başvurular için bir merci belirtilmemiş olduğu, bu durumda, hacze dayalı olarak gerçekleştirilen menkul malların satış işlemine ait ihalenin iptali istemiyle açılan davanın çözümlenmesinde vergi mahkemesi görevli olduğundan, aksi yönde verilen ısrar kararında yasal isabet bulunmadığı,* belirtilmektedir.

1562 **Danıştay 9. Dairesi**'nin 2.11.2010 tarih ve E:2008/7371, K:2010/5683 sayılı kararında; *hesap ekstresinin gerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve gerek 6183 sayılı Kanun'la şekli, sebep ve içeriği ile hukuki sonuçları belirlenen ilgililerin menfaatini etkileyecek türdeki işlemlerden ol-*

minin reddinden veya bu işlemden kaynaklanan davalar, teminatın paraya çevrilmesine ilişkin bildirimden kaynaklanan davalar[1563] söz konusu olabilir. Tebligat işlemi, yoklama tutanağı gibi başka işlemlere karşı hazırlık niteliği taşıyan işlemler tek başına dava konusu edilemez. Bunlara ilişkin iddialar ancak dayanak oldukları işlemle birlikte açılan davada ileri sürülebilir.

3.17. Uygulamada Sık Karşılaşılan ve Dava Sonucuna Etki Eden Emlak Vergisine İlişkin Uygulama Hataları

2416. Gerek mükelleflerin haklarının korunması, gerekse belediyelerin kaynaklarının boş yere harcanmayıp vergilerin sağlıklı tahsilinin sağlanması ve oluşabilecek ihtilafların kısa sürede çözüme kavuşturulması için, vergi mahkemelerinde açılan davalara ilişkin verilen kararların neticesinde tespit edilen uygulama hatalarının bilinmesinde ve daha sonraki işlemlerde bu hataların asgariye indirilmesinde fayda sağlayacağını düşündüğümüz, bir kısım usule ve esasa ilişkin hatalar ile mahkeme kararlarının uygulanması hataları ve yapılması gereken bir kısım çalışmalara ilişkin önerilere kısaca değinmekte fayda bulunmaktadır.

3.17.1. Usul Hataları

2417. Belediyelerin emlak vergisi işlemlerinden dolayı birçok ihtilaflı dosyaları bulunmaktadır. Öncelikle bu ihtilafların belediyenin gelirlerini artırmaya yönelik bir takım çalışmalardan kaynaklandığını, bu yönde bir çalışma olmasa ihtilaf da yaşanmayacağını ya da bunun belli bir sınırın altında kalacağını belirtmeliyiz. Bununla beraber söz konusu çalışmalar sırasında dikkat edilmeyen bir takım hususlar esasen vergi tarh ve tahsilinde engel bulunmayan hallerde, birçok şekli ve usuli hata ve eksikliklere neden olmakta ve neticesinde davaların belediye aleyhine sonuçlandığı görülmektedir.

2417.1. Bunlara;

- İkmalen vergi tarhiyatlarında vergi ihbarnamesi düzenlenemeden talepte bulunulması,
- Ödeme emrinde dava mercii ve süresinin gösterilmemiş olması,

---

madığından, yalnızca davacıya ait borç dökümünü gösteren bilgi verici mahiyette bir yazı niteliği taşıdığından, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığına, karar verilmiştir.

1563 6183 sayılı Kanun'un 56'ıncı maddesine göre; *karşılığında teminat gösterilmiş bulunan amme alacağı vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 7 gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerde cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir.* ***Danıştay 7. Dairesi****'nin 02.11.2004 tarih ve E:2001/3614, K:2004/2707 sayılı kararına göre; 6183 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesi uyarınca tesis edilen işleme karşı idari itiraz yoluna gidilmesi mümkün değildir, bu işleme karşı doğrudan dava yoluna* başvurulması gerektir.

- Zamanaşımına ilişkin kurallara uyulmaması,
- Tebligatların yasaya uygun yapılmaması, bu işle görevli memurların yaptıkları işin önemi konusunda yeterince hassasiyete sahip olmamaları, mükellefe ait bilgilerin ve güncel adresin tespitinin yapılmaması,
- Tebligat alındılarının muhafaza edilmemiş olması nedeniyle mahkemeye sunulamaması,
- Yazışmaların iadeli taahhütlü olmaksızın postaya verilmesi,
- Kanularda tanımlanmamış evrak ve formların kullanılması,
- İhbarname gönderilmeden ödeme emri gönderilmesi,
- Tahakkuk ve tahsil zamanaşımı içerisinde zamanaşımını durdurmaya ve kesmeye yönelik işlemler yapılmaması, bu süreler geçtikten sonra terkin yapılmaması ve zamanaşımı hesaplamalarının yanlış yapılması,
- İşlemlerin vekâleti olmayan kişilerin talebi doğrultusunda yapılması,

örnek olarak sıralanabilir.

3.17.2. Esas Hataları

2418. Usuli hataların yanında bir takım esasa ilişkin uygulama hatalara sebebiyet verilmektedir. Bunlara örnek olmak üzere bir kısmı aşağıda sayılmıştır.

- Kısıtlılık ve muafiyet uygulamalarında gerek belediyelerde ve gerekse mahkeme kararlarında birlik sağlanabilmiş değildir. Taşınmazın kısıtlı olduğu veya muaf olduğu imar durumu gibi belgeler esas alınarak kabul edilmekte ve işlem uygulanmaktadır. Taşınamazın yapılaşmaya yasak olduğu halde üzerinde kaçak bina bulunmasına rağmen bu hususta fiili tespit yapılmamaktadır. Aynı şekilde örneğin taşınmaz kültür varlığı olan taşınmaz kanunun öngördüğü şartlara göre korunup kullanılmadığı halde, taşınmaza muafiyet uygulanmasına devam edilmekte bu hususla ilgili fiili durumun tespiti yapılmamaktadır. Bu husus belediyece yoklama ile ve mahkemelerce keşif ile saptandığında bu tür kısıtlılık ve muafiyet uygulamalarının kanuna aykırı olduğu ortaya çıkacak ve kamu gelirlerinde artış sağlanacak ve böylelikle mükellefler arasındaki vergi adaleti de gerçekleştirilmiş olacaktır.
- Ayrıca kısıtlılık uygulamasında tahakkuk yanlış uygulanmaktadır. Verginin 9/10'u tahakkuk edilmeyip doğrudan tecil edilmektedir. Aynı şekilde kısıtlı taşınmazlarda taşınmaz varlıklarını koruma katkı payı tüm vergi değeri üzerinden değil de hatalı olarak 1/10 oranı üzerinden tahakkuk edilmektedir.

- Muafiyetler için gerekli olan hususlar hakkında araştırma yapılmaksızın işlemler tesis edilmektedir.
- Emlak vergisi uygulanacak taşınmaza ilişkin hangi kriterler esas alınarak emlak vergisinin belirlendiğine dair bilgi ve belgeler taşınmazın dosyasında yer almamaktadır.
- Tarhiyat yapılırken, özellikle ikmalen tarhiyatlarda, yapılan hesaplamaya ilişkin dosyalarda belge muhafaza edilememekte, bu nedenle mükellef aydınlatılamadığı gibi yargılama aşamasında mahkemelere bu hususta gerekli açıklamalar yapılamamaktadır.
- İdarece ve ikmalen yapılan cezalı tarhiyatlara ilişkin olarak bu durumun kaynaklandığı husus hakkında tutanak düzenlenmemektedir. Bu hususta ilgili memurun sebebi ne de olsa bildiği varsayımıyla hareket edilmekte, yapılan işlemden uzun zaman geçtikten sonra yapılan işlemin sebebi anlaşılamamakta mükelleflere ve mahkemeye durum izah edilememektedir.

3.17.3. Mahkeme Kararlarının Uygulanmasında Yapılan Hatalar

2419. Vergini tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilinde yapılan hatalar gibi, mahkeme kararlarının uygulanmasında da birçok hatalar yapıldığı göze çarpmaktadır. Diğer hatalar gibi bunlar da çeşitli şekilde olmakla beraber bazılarına kısaca değinilecektir.

- İşlemin usuli yönden iptal edilmesine rağmen, sanki vergi terkin edilmiş gibi anlaşılarak hareket edildiği, bu durumda bazı vergilerin terkin edildiği, işlemdeki usuli eksikliklerin giderilerek yeni işlem tesis edilmediği görülmektedir.
- Yeniden tesis edilen işlemlerde, mahkeme kararlarını doğru anlaşılamadığı yahut mahkeme kararının gereğinin tam olarak yerine getirilemediği de görülmüştür. Bu duruma mahkeme kararının yeterince anlaşılır olmaması sebebiyet verdiği gibi, kararın belediye avukatlarınca incelenmeksizin ve ne yönde işlem tesis edileceği belirtilmeksizin uygulamaya gidilmesi de sebebiyet vermektedir.
- Kararların uygulanmasında yasal süre olan 30 gün geçirilebilmektedir. Bu durumda mükelleflere karar doğrultusunda yapılması gerekli olan bildirimler de yapılmamakta, hem mükellefler mağdur edilmekte hem de gereksiz yere faiz ödenmesine sebebiyet verilmektedir.
- Mahkeme kararlarına göre yapılacak yeni uygulamalarda, kullanılmakta olan bilgisayar yazılımı eksik ve yetersiz kalmaktadır. Örneğin yeni duruma ilişkin mükellefin sicil numarası üzerinden uyarı notları düşülememekte, yeniden yapılacak işleme ilişkin yazılım üzerinden devam işlemi yapılamamaktadır. Bu durum mahkeme kararı

aşamasından önceki durumlarda da sık karşılaşılan bir durumdur. Örneğin ihbarname gönderilen bir mükellefin buna karşı dava açtığı halde, yazılımda buna ilişkin bilginin girişi sağlanılamamakta ve bu nedenle mükellefe ödeme emri gönderilmekte, mükellef hakkında haciz uygulanmakta, bunun sonucu olarak da gereksiz yere davalara ve yargılama giderlerine sebebiyet verilmektedir.

3.17.4. Uygulama Hatalarının Düzeltilmesi İçin Yapılması Gereken Çalışmalar

2420. Uygulamada ne gibi hatalar yapıldığına ilişkin olarak kısaca açıklamalara ve bazı örneklere değinilmiş olup bu durumların azaltılması ile böylece hem mükelleflerin mağdur edilmemesi hem de kamu alacaklarının korunması sağlanacak, böylece kamu hizmetlerinin görülmesinde kaynak yetersizliği sorunları azaltılmış ve mükellefler arasındaki vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir yol alınmış olacaktır. Bu yönde yapılabilecek çalışmalara örnek olarak bir takım hususlara değinmek yerinde olacaktır.

3.17.4.1 Danışmanlık Hizmetlerinin Yürütülmesi

2421. Emlak vergisi işlemlerini yürüten birimlerce yaşanılan sorunların giderilmesi için hukuk birimlerinden yazılı görüş istenilmesi, işlem tesis edilirken tereddüde düşülen ve aciliyet taşıyan durumlarda bu hususta sözlü görüş sorulması birçok konuda yardımcı olacaktır. Hukuk birimlerince ve gerekirse mali hizmetler müdürlüğü bünyesinde istihdam edilecek vergi usulü konusunda uzman personelce sorunlara ilişkin yapılan tespitler neticesinde ilgili birim ve memurlar bilgilendirilmeli ve uyarılmalı, mahkeme kararlarının ne anlama geldiği, bu kararlar doğrultusunda ne tür işlemlerin yapılması gerektiği hukuki dayanaklarıyla bildirilmelidir. Ayrıca uygulamalarda hukuki izahata ihtiyaç bulunan hususlarda gerekli araştırma, inceleme ve değerlendirme yapılarak mevzuatın öngördüğü uygulamaların neler olacağı hakkında detaylı hukuki görüşler de birimlere sunulmalıdır. Ayrıca birimlerde yapılacak teftişlerde de bu hataların tespiti ve çözümü yolunda çalışmalar sürdürülmelidir.

2422. Belediye bünyesinde danışmanlık hizmetini yürütebilecek personel bulunmadığı takdirde, bu hususta konusunda uzman olan bir avukattan danışmanlık hizmeti alınması ve ihtilaflı işlemlerde gerekli hukuki öneri ve desteklerin sağlanmasına çalışılmalıdır.

3.17.4.2. Mükelleflerin Aydınlatılması

2423. Yapılan işlemler konusunda mükelleflere gerekli konularda izahat verilmeli ve böylece yaşanabilecek ihtilaflar azaltılmalıdır. Mükelleflerin talep, baş-

vuru ve özellikle itirazlarının değerlendirmesi yapılarak yasal çerçevede izahatlarda bulunularak sorunların hızlıca çözümü sağlanabilecektir.

3.17.4.3. Evrak ve Formların Düzenlenmesi ve Muhafazası

2424. Uygulamada kullanılan evrak ve formların yasal nitelikleri taşıyıp taşımadığı kontrol edilmeli ve varsa bu hususstaki eksiklikler giderilmelidir. Bu hususta örneğin, bildirim formlarının ihbarnamelerin, ödeme emirlerinin, haciz varakalarının ve tebligat zarflarının yasal unsurlarında eksiklik ve hataların düzeltilmesi ve yazılımların da buna uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

2425. Mükellefle yapılan her türlü yazışmanın tebligat kurallarına uygun olarak ya da iadeli taahhütlü olarak yapılması, tebligat alındılarının mutlaka dosyalarında muhafaza edilmesi ve aynı şekilde dosyalardaki evrakların tarihine göre ve oluşturulacak dizine göre sıralanması da gereklidir.

3.17.4.4. Zamanaşımı Durumlarına İlişkin İşlem Tesis Edilmesi

2426. Vergilerin tahakkuk ve tahsilât zamanaşımı konusunda da ayrı bir çalışma yapılması ve takvim yılı sonunda zamanaşımına uğraması muhtemel vergiler için zamanaşımını kesen işlemler yapılması gereklidir.

3.17.4.5. Personelin Eğitimi

2427. Emlak vergisi ile ilgili birimlerdeki personele gruplar halinde ve çalışma alanları esas alınarak eğitimler yaptırılmalıdır. Böylelikle bu konuda görevli olan personel çalışmasının önemini ve sorumluluğunu kavrayacak, bu konu hakkında daha eğitimli ve özenli olarak hareket edecektir. Yapılabilecek eğitimlere; vergi hukuku ve emlak vergisi hakkında hukuki bilgiler, emlak vergi uygulamaları ile ilgili temel hatalar ve yasal zorunluluklar, emlak vergi uygulamaları ve personel yükümlülükleri, tebligat uygulamaları, evrak düzenleme eğitimleri örnek olarak verilebilir.

EMLAK VERGİSİ İLE İLGİLİ MEVZUAT

KANUNLAR

1. 6183 sayılı ***Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun***; 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2. 6111 sayılı ***Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***; 25.02.2011 tarih ve 27857 (1.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
3. 2464 sayılı ***Belediye Gelirleri Kanunu***; 29.05.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
4. 5393 sayılı ***Belediye Kanunu***; 13.07.2005 tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
5. 2960 sayılı ***Boğaziçi Kanunu***; 22.11.1983 tarih ve 18229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
6. 6098 sayılı ***Borçlar Kanunu***; 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
7. 5216 sayılı ***Büyükşehir Belediyesi Kanunu***; 23.07.2004 tarih ve 25531 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
8. 657 sayılı ***Devlet Memurları Kanunu***; 23.07.1965 tarih ve 12056 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
9. 1319 sayılı ***Emlak Vergisi Kanunu***; 11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

10. 2004 sayılı ***İcra ve İflas Kanunu***; 19.06.1932 tarih ve 2128 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

11. 2577 sayılı **İdari Yargılama Usulü Kanun**; 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

12. 5302 sayılı ***İl Özel İdaresi Kanunu***; 04.03.2005 tarih ve 25745 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

13. 3194 sayılı ***İmar Kanunu***; 09.05.1985 tarih ve 18749 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

14. 5018 sayılı ***Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu***; 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

15. 2942 sayılı ***Kamulaştırma Kanunu***; 08.11.1983 tarih ve 18215 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

16. 1322 sayılı ***Kanunların ve Nizamnamelerin Sureti Neşir ve İlanı ve Meriyet Tarihi Hakkında Kanun***; 04.06.1928 tarih ve 904 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

17. 634 sayılı ***Kat Mülkiyeti Kanunu***; 02.07.1965 tarih ve 12038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

18. 2863 sayılı ***Kültür Ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu***; 23.07.1983 tarih ve 18113 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

19. 5355 sayılı ***Mahalli İdare Birlikleri Kanunu***; 11.06.2005 tarih ve 25842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

20. 7201 sayılı ***Tebligat Kanunu***; 19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

21. 5237 sayılı ***Türk Ceza Kanunu***; 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

22. 4721 sayılı ***Türk Medenî Kanunu***; 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

23. 6102 sayılı ***Türk Ticaret Kanunu***; 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

24. 213 sayılı ***Vergi Usul Kanunu***; 10.01.1961 tarih ve 10703 - 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

EMLAK VERGİSİ KANUNUNDA DEĞİŞİKLİK YAPAN KANUNLAR

1. 20.07.1971 tarih ve **1446** sayılı "***Emlâk Vergisi Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun***"; 28.07.1971 tarih ve 13909 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

   Düzenleme Yaptığı Maddeler: 1, 20, 38, 41, Geçici 2, Geçici 6, Geçici 7, Geçici 8'inci maddeleri.

   Emlak Vergisi Kanunu'nun; 20'nci maddesine fıkra eklenmiş, 38' inci maddesi ve geçici 2'nci maddesi değiştirilmiş, 1'inci maddesinin birinci fıkrasında düzeltme, 41 inci maddesinde değişiklik yapılmış; Kanuna, geçici 6, geçici 7 ve geçici 8'inci maddeler eklenmiştir.

2. 17.07.1972 tarih ve **1610** sayılı "***29.7.1970 gün ve 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun Bazı Maddelerinin Kaldırılması, Değiştirilmesi Ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun***; 27.07.1972 tarih ve 14258 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

   Düzenleme Yaptığı Maddeler: **4, 5, 7, 8, 9, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 30, 31, 32, 33, 41, geçici 9, geçici 10**'uncu maddeleri.

   Emlâk Vergisi Kanununun; 4'ncü maddesinin (a) fıkrası ile (b) fıkrasının ilk paragrafı ve aynı maddenin (c) ve (f) fıkraları değiştirilmiş ve mezkûr maddeye (o) ve (p) fıkraları eklenmiştir. 10'ncu maddesinin sonuna fıkra; 20'nci maddesinin sonuna fıkra; 41'nci maddesine 4 numaralı bent eklenmiştir. Ayrıca, Geçici 9 ve geçici 10'uncu maddeler eklenmiş; 7'nci maddesinin üç ve dördüncü fıkraları; 17'nci maddesinin iki ve üçüncü fıkraları kaldırılmış; 22'nci maddesi kaldırılmış ve yerine yeniden düzenlenen madde aynı madde numarası ile konulmuş; 5'nci maddesi; 8'nci maddesi; 9'uncu maddesi; 12'nci maddesi; 15'nci maddesi; 16'ncı maddesi; 18'nci maddesi; 19'ncu maddesi; 23'ncü maddesi; 24'ncü maddesi; 25'nci maddesi; 26'nci maddesinin birinci fıkrası; 27'nci maddesinin birinci fıkrası; 30'ncu maddesi; 31'inci maddesi; 32'nci maddesinin son fıkrası değiştirilmiştir. Ayrıca, 33'ncü maddesinin 2 numaralı fıkrası değiştirilmiş, aynı maddeye 8 numaralı fıkra eklenmiş ve son fıkrası kaldırılmıştır.

3. 25.8.1977 tarih ve 2104 sayılı "***17.7.1972 Tarihli Ve 1610 Numaralı Kanunun 24. Maddesine Ekli 4. Bendin ve 11.7.1972 Tarihli 1606 Sayılı Kanunun 1. Ve 3. Maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun***"; 10.09.1977 tarih ve 16053 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

   Düzenleme Yaptığı Maddeler: **41**'inci madde.

   Emlak Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin son fıkrası, (1610 sayılı Kanunun 24'ncü maddesine ekli 4'ncü bent ile getirilen madde) değiştirilmiş-

tir. (2104 sayılı Kanun ile ayrıca, 1606 sayılı Kanunun 1'nci ve 3'ncü maddesi de değiştirilmiştir.)

4. 08.12.1980 tarih ve 2350 sayılı "***1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***"; 11.12.1980 tarih ve 17187 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: ***4, 6, 8, 23, 26, 27, 30, 32, 34, 35, 36, 40, Geçici 11, Geçici 12, Geçici 13***'üncü maddeler.[1562]

Bu Kanun ile Emlak Vergisi Kanunu'nun; 4'ncü maddesinin (m) fıkrası değiştirilmiş ve maddenin sonuna (r) fıkrası eklenmiş; 6'nci maddesi; 8'nci maddesi; 23 ncü maddesinin (a) fıkrası; 26'nci maddesinin ikinci fıkrası; 30'ncu maddesinin yedinci fıkrası; 32'nci maddesinin birinci fıkrası; 35'nci maddesi; 36'nci maddesi; 40'nci maddesi değiştirilmiş; 27'nci maddesinin ikinci fıkrası ile 34'ncü maddesi yürürlükten kaldırılmış; Geçici 11, 12 ve 13'üncü maddeler eklenmiştir.

5. 02.02.1981 tarih ve 2380 sayılı "***Belediyelere Ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun***"; 05.02.1981 tarih ve 17242 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **38**'inci madde.

Bu Kanun'un, "Kaldırılan hükümler" başlıklı 3'üncü maddesinin (b) fıkrası ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin "Belediye ve İl Özel İdarelerine pay verilmesine ait hükümleri" yürürlükten kaldırılmıştır.

6. 16.10.1981 tarih ve 2536 sayılı "***1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***"; 18.10.1981 tarih ve 17488 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.[1563]

Düzenleme Yaptığı Maddeler: ***4 ve 14***'üncü maddeler.

Emlak Vergisi Kanunu'nun, 4'ncü maddesinin birinci paragrafı değiştirilmiş ve aynı maddeye (s) fıkrası eklenmiş; 14'ncü maddesinin birinci paragrafı değiştirilmiş ve bu maddeye de (f) fıkrası eklenmiştir

7. 11.12.1981 tarih ve 2562 sayılı "***6245 Sayılı Harcırah Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***";15.12.1981 tarih ve 17545 sayılı Resmi

---

1562 Geçici 11, 12 ve 13'üncü maddeler 2350 sayılı kanunun yayımı tarihi olan 11.12.1980 tarihinde; diğer maddeler ise 01.03.1981 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1563 2536 sayılı Kanun'un hükümleri 1 Mart 1982 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: ***Geçici 5***'inci madde.

Bu Kanun'un 28'inci maddesi ile Emlak Vergisi Kanunu'nun Geçici 5'inci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

8. 21.01.1982 tarih ve 2587 sayılı "***1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***"; 27.1.1982 tarih ve 17587 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. [1564]

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **4, 6, 8, 10, 16, 18, 20, 32, 35** inci maddeler.

Bu Kanun ile Emlak Vergisi Kanunu'nun, 4'üncü maddesine (t) fıkrası ve 32'nci maddesinin sonuna iki fıkra eklenmiş; 6'ncı maddesi; 8'inci maddesi; 10'uncu maddesi; 16'ncı maddesi; 18'inci maddesi; 20'nci maddesi ve 35'inci maddesi değiştirilmiştir.

9. 30.05.1985 tarih ve 3208 sayılı "***29.7.1970 Gün ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***"; 04.06.1985 tarih ve 18774 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **6, 16, 20, 23, 39**'uncu maddeler.

Bu Kanun ile Emlak Vergisi Kanunu'nun, 6'ncı maddesinin birinci fıkrası; 16'ncı maddesinin birinci fıkrası; 23 üncü maddesinin üçüncü fıkrası; 39 uncu maddesi değiştirilmiş, 20'nci maddesinin ikinci fıkrası değiştirilmiş ve ikinci fıkradan sonra gelmek üzere maddeye fıkra eklenmiştir.

10. 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı "***213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında***

1564 Bu Kanunda, Emlak Vergisi Kanunuyla ilgili ve ona atıfta bulunan Geçici 1 ve Geçici 2 maddelerine yer verilmiştir. Ancak bu geçici maddeler doğrudan Emlak Vergisi Kanunu metninde yer alması gereken maddeler olmadığından 1319 sayılı Kanuna işlenmemiştir. Ayrıca, söz konusu Geçici 2'nci maddenin kamulaştırılan taşınmaz malın değerinin tespitine dair hükmü 4 Kasım 1983 tarih ve 2942 sayılı Kanunun 40'ıncı maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Kanun" 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: 4, 8, 11, 14, 16, 18, 20, 21, 25, 30, 32, 36, 37, Ek Madde 1, Geçici 14, Geçici 15, Geçici 16'ncı maddeleri.

Bu Kanun'un "1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile İlgili Değişiklikler" başlıklı Sekizinci Bölümü'nde yer alan 100 ila 16'ncı maddeleri ile; Emlak Vergisi Kanunu'nun, 4' üncü maddesinin (j) fıkrası değiştirilmiş ve bu maddeye (u) fıkrası eklenmiş, 14'üncü maddesine (g) fıkrası eklenmiştir. Ayrıca, Emlak Vergisi Kanunu'na, Mükerrer 8 inci madde; Mükerrer 38'inci madde; Ek 1'inci madde; Geçici 14, Geçici 15 ve Geçici 16'ncı maddeler eklenmiş, 8'inci maddesinin birinci fıkrası; 11'inci maddesinin birinci fıkrası; 16'ncı maddesinin birinci fıkrası; 18'inci maddesinin ikinci fıkrası; 20'nci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları; 21' inci maddesinin bininci fıkrası; 25'inci maddesi; 30'uncu maddesinin son fıkrası; 32'nci maddesi; 36'ncı maddesi; 37'nci maddesi değiştirilmiştir.

11. 18.05.1987tarih ve 3365 sayılı "***2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Meslek Vergisi ile İlgili Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılması, Bir Maddesinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bir Geçici Madde Eklenmesi ile 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 5. Maddesine Bir Fıkra ve Bu Kanuna Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun***"; 26.05.1987 tarih ve 19471 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: 5, Geçici 17'nci maddeler.

Bu Kanun ile Emlak Vergisi Kanunu'nun, 5 inci maddesine (e) fıkrasından sonra gelmek üzere (f) fıkrası ve ayrıca Geçici 17'nci madde eklenmiştir.

12. 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı "***Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***"; 29.07.1998 tarih ve 23417 Mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: ***4, 8, mükerrer 8, 10, 11, 14, 18, 20, 21, 29, 32, 35, 39***'uncu maddeler.

Bu Kanun'un "Emlak Vergisi Kanunu İle İlgili Değişiklikler" başlıklı Yedinci

Bölümünde yer alan maddeler ile; Emlak Vergisi Kanunu'nun, 8' inci maddesi; 11'inci maddesinin ikinci fıkrası; 18'inci maddesi; 21'inci maddesinin ikinci fıkrası değiştirilmiş, 32'nci maddesi başlığı ile birlikte değiştirilmiş;[1565] 29'uncu maddesinin üçüncü fıkrası değiştirilmiş ve dördüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır. Mükerrer 8, 35 ve 39'uncu maddeleri ile 10 ve 20'nci maddelerinin ikinci fıkralarının son cümleleri,[1566] 4 üncü maddesinin (u) fıkrası ve 14 üncü maddesinin (g) fıkrasında yer alan "....götürü...." ibaresi "...basit..."(Yürürlük tarihi, 01.01.1999 tarihidir); 16'ncı maddesinin birinci fıkrasında yer alan "...1.000.000 lirası..." İbaresi "...250.000.000 lirası..." şeklinde değiştirilmiştir.

13. 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı "***Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***"; 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **29**, **Geçici 18**'inci maddeler.

Bu Kanun'un Dördüncü Bölümünde yer alan 8'inci maddesi ile; Emlâk Vergisi Kanununun 29'uncu maddesi değiştirilmiş ve aynı Kanun'a geçici 18'inci madde eklenmiştir.

14. 23.06.2000 tarih ve 4586 sayılı "***Petrolün Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun***"; 29.06.2000 tarih ve 24094 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **14**'üncü madde.

Bu Kanun'un "Değiştirilen hüküm" başlıklı 14'üncü maddesi ile Emlak Vergisi Kanununun 14'üncü maddesinin (g) bendinden sonra gelmek üzere (h) bendi eklenmiştir.

15. 08.01.2002 tarih ve 4736 sayılı "***Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Ürettikleri Mal ve Hizmet Tarifeleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***" 19.01.2002 tarih ve 24645 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **8, 18, Mükerrer 38, Geçici 19**'uncu maddeler.

Bu Kanun'un, 4'üncü maddesinin (A), (B) ve (C) fıkraları ile, Emlak Vergisi Kanunu'nun, 8'inci, 18'inci ve mükerrer 38'inci (başlığıyla birlikte) değiştirilmiş ve ayrıca (D) fıkrası ile Geçici 19'uncu madde eklenmiştir.

16. 07.03.2002 tarih ve 4746 sayılı "***Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu***

1565 32'nci madde 01.01.1999 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

1566 10 ve 20'nci maddelerinin yürürlük tarihi 01.01.1998 tarihi; 35'nci maddesinin yürürlük tarihi ise 01.01.1999 tarihidir.

ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun"; Bu Kanun, Cumhurbaşkanlığının 18.3.2002 tarihli ve 39-18/A-2-200-185 sayılı tezkeresi ile Anayasanın 89'uncu maddesine göre bir daha görüşülmek üzere TBMM Başkanlığına geri gönderilmiş; bunun üzerine TBMM Genel Kurulunca yeniden görüşülerek 3.4.2002 tarihli ve 4751 sayılı Kanun olarak kabul edilmiştir.

17. 03.04.2002 tarih ve 4751 sayılı "***Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun***"; 09.04.2002 tarih ve 24721 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **9, 10, 11, 19, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29, 32, 36, Ek Madde 2, Geçici 20, Geçici 21**'inci maddeler.

Bu Kanun ile 9'uncu maddesinin birinci fıkrası; 11'inci maddesi; 19'uncu maddesinin birinci fıkrası; 21'inci maddesi; 23'üncü maddesi başlığı (Bildirim verme ve süresi) ile birlikte; 29'uncu maddesi; 32'nci maddesi başlığı (Bildirim verilmemesi halinde yapılacak işlemler) ile birlikte değiştirilmiş, Ek 2'nci madde; Geçici 20'nci madde; Geçici 21'nci maddeler eklenmiş, Emlak Vergisi Kanunu'nun 10, 20, 24, 25, 26, 27, 28 ve 36'ncı maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

18. 03.04.2003 tarih ve 4837 sayılı "***Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun***"; 11.04.2003 tarih ve 25076 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **Mükerrer 38/4**'üncü madde.

Bu Kanun'un "Ek emlak vergisi" başlıklı 2'nci maddesi ile 2003 yılı vergi matrahları üzerinden bir defaya ve 2003 yılına mahsus olmak üzere ek emlak vergisi getirilmiş; "Kaldırılan hüküm" başlıklı 4'üncü maddesi ile de Emlak Vergisi Kanununun mükerrer 38 inci maddesinin dördüncü fıkrasın m son cümlesi yürürlükten kaldırılmıştır.

19. 30.07.2003 tarih ve 4962 sayılı "***Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***"; 07.08.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **4, 8**'inci maddeler.

Bu Kanun'un 14'üncü ve 15'inci maddeleri ile; Emlak Vergisi Kanununun 4'üncü maddesine (u) fıkrasından sonra gelmek üzere (v) fıkrası eklenmiş; ayrıca 8'inci maddesinin ikinci fıkrası değiştirilmiş ve bu maddenin son fıkrasına yeni bir cümle eklenmiştir.

20. 12.12.2003 tarih ve 5020 sayılı "***Bankalar Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun***"; 26.12.2003 tarih ve 25328 sayılı

Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: 4,14'üncü maddeler.

Bu Kanun'un 8'inci ve 9'uncu maddeleri ile; Emlak Vergisi Kanununun, 4'üncü maddesinin birinci cümlesinde yer alan "(a), (b) ve (s)" ibaresi "(a), (b), (s) ve (y)" şeklinde değiştirilmiş ve (v) fıkrasından sonra gelmek üzere (y) fıkrası eklenmiş; ayrıca, Emlak Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin birinci cümlesinde yer alan «(a), (b) ve (f)» ibaresi «(a), (b), (f) ve (ı)» şeklinde değiştirilmiş (h) fıkrasından sonra gelmek üzere (ı) fıkrası eklenmiştir.

21. 16.07.2004 tarihli ve 5228 sayılı "***Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***"; 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **4**,**14**'üncü maddeler.

Bu Kanun'un 59'uncu maddesinin 14 numaralı fıkrası ile Emlak Vergisi Kanununun 4 ve 14 üncü maddelerinin birinci fıkralarında yer alan "kiraya verilmemek şartıyla" ibareleri "kiraya verilmemek (24.11.1994 tarihli ve 4046 sayılı Kanun kapsamında yapılan işletme hakkı devirleri hariç) şartıyla" şeklinde değiştirilmiştir.

22. 07.12.2004 tarih ve 5272 sayılı "***Belediye Kanunu***"; 24.12.2004 tarih ve 25680 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.[1567]

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **Mükerrer 38**'inci madde.

Bu Kanun'un "Yürürlükten kaldırılan hükümler" başlıklı 87'inci maddesi ile Emlak Vergisi Kanununun Mükerrer 38 inci maddesi, yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca, "Belediyenin gelirleri" Başlıklı 59'uncu maddesi ile Büyükşehir belediyelerinde büyükşehir sınırları ve mücavir alanları içinde belediyelerince tahsil edilen emlak vergisi tutarının tamamı ilgili ilçe ve ilk kademe belediyeleri tarafından alınır. Bunlardan büyükşehir belediyesine veya özel idareye ayrıca pay kesilmez" hükmü getirilmiştir.

23. 30.12.2004 tarih ve 5281 sayılı ***"Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***";

1567 5272 sayılı Kanun'un Anayasa Mahkemesinin, 18.01.2005 tarihli ve E:2004/118 sayılı Kararı ile Kanun; şekil yönünden Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiş ve iptal Kararının, 13.04.2005 tarihinde başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi kararlaştırılmış iken, 03.07.2005 tarihli ve 5393 sayılı Kanunun maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Belediye gelirleri ile ilgili hüküm aynen 5393 sayılı Kanunda muhafaza edilmiştir. Mükerrer 38'inci maddesi ise Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümeyeceği kuralı gereğince yürürlükten kalkmıştır.

31.12.2004 tarih ve 25687(3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **5, 8, 18, geçici 19**'uncu maddeler.

Bu Kanun'un "Değiştirilen hükümler" başlıklı 43'üncü maddesinin 4 numaralı fıkrası ile; Emlak Vergisi Kanununun; (a) 5 inci maddesinde yer alan "50.000 liradan" ibaresi, "2.500 Yeni Türk Lirasından", (b) 8 ve 18 inci maddelerinde yer alan "3030 sayılı Kanunun" ibaresi "5216 sayılı Kanunun", (c) Geçici 19 uncu maddesinde yer alan "27.6.1984 tarihli ve 3030 sayılı Kanunun 18 inci" ibaresi "10.7.2004 tarihli ve 5216 sayılı Kanunun 23 üncü" ibareleri ile değiştirilmiştir.

24. 01.07.2005 tarih ve 5378 sayılı "***Özürlüler Ve Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***"; 07.07.2005 tarih ve 25868 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **8**'inci madde.

Bu Kanun'un 22'inci maddesi ile, Emlak Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "gazilerin," ibaresinden sonra gelmek üzere "özürlülerin," ibaresi eklenmiştir.

25. 03.07.2005 tarih ve 5393 sayılı "***Belediye Kanunu***" ; 13.07.2005 tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **38**'inci madde.

Bu Kanun'un "Belediyenin gelirleri" Başlıklı 59'uncu maddesi ile Büyükşehir belediyelerinde büyükşehir sınırları ve mücavir alanları içinde belediyelerince tahsil edilen emlak vergisi tutarının tamamı ilgili ilçe ve ilk kademe belediyeleri tarafından alınır. Bunlardan büyükşehir belediyesine veya özel idareye ayrıca pay kesilmez" hükmü getirilmiştir. Kaldırılan Hükümler" başlıklı 85'inci maddesinin (g) fıkrası ile de Emlak Vergisi Kanununun 38' inci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

26. 01.07.2006 tarih ve 5538 sayılı "***Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun***"; 12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: Geçici 22'nci madde.

Bu Kanun'un 7'nci maddesi ile Emlak Vergisi Kanunu'na Geçici 22'nci madde eklenmiştir.

27. 16.06.2009 tarih ve 5904 sayılı "***Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda***

Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"; 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resim Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: **4, 14, 16, 29**'uncu maddeler.

Bu Kanun'un 32,33 ve 39'uncu maddeleri ile; Emlak Vergisi Kanunu'nun, 16'ncı maddesinde yer alan "250.000.000 lirası" ibaresi "10.000 Türk Lirası" şeklinde; 29'uncu maddesinin dördüncü fıkrası " Vergi değerinin hesabında bin liraya, verginin hesaplanmasında ise bir liraya kadar olan kesirler dikkate alınmaz" şeklinde; 4 üncü ve 14'üncü maddelerinde yer alan "Katma" ibareleri "Özel" ibaresi şeklinde değiştirilmiştir.

28. 25.02.2010 tarih ve 5953 sayılı "**Arsa Üretimi Ve Değerlendirilmesi Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**"; 09.03.2010 tarih ve 27516 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Düzenleme Yaptığı Maddeler: 14'üncü madde.

Bu Kanun'un 2'nci maddesi ile, Emlak Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin birinci fıkrasına (i) numaralı bent eklenmiştir.

TÜZÜK

7/3995 sayılı ***Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük***; 15.03.1972 tarih ve14129 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

BAKANLAR KURULU KARARLARI

1. 7/8147 sayılı ***Arazi Vergisi Geçici Muaflıklarından Yararlanacak Arazinin Muafiyet Cihetine Tahsis Edilme Şartları Ve Muafiyet Süreleri Hakkında Karar***; 12.05.1974 tarih ve 14884 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2. 83/6122 sayılı ***Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar***; 11.03.1983 tarih ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3. 2000/1695 sayılı ***Emlak Vergisi Kanununun Değişik 8'inci Maddesine İlişkin Karar***; 08.12.2000 tarih ve 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4. 2000/1694 sayılı ***Emlak Vergisi Kanununun 29'uncu Maddesine İlişkin Karar***; 08.12.2000 tarih ve 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5. 2001/3396 sayılı ***Emlak Vergisi Kanununun Değişik 8'inci Maddesine İlişkin Karar***; 27.12.2001 tarih ve 24623 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

6. 2002/4998 sayılı ***Emlak Vergisi Kanununun Değişik 8'inci Maddesine İlişkin Karar***; 28.12.2002 tarih ve 24977 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

7. 2002/5077 sayılı **83/6122 sayılı Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar'da değişiklik yapılmasına ilişkin Karar**; 10.01.2003 tarih ve 24989 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

8. 2003/6576 sayılı **Emlak Vergisi Kanununun Değişik 8'inci Maddesine İlişkin Karar**; 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

9. 2004/8268 sayılı **Emlak Vergisi Kanununun Değişik 8'inci Maddesine İlişkin Karar**; 31.12.2004 tarih ve 25687 3.Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

10. 2005/9827 sayılı ***Emlak Vergisi Kanununun Değişik 8'inci Maddesine İlişkin Karar***; 29.12.2005 tarih ve 26038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

11. 2006/11450 sayılı ***Emlak Vergisi Kanununun Değişik 8'inci Maddesine İlişkin (2006/11450 Hiçbir Geliri Olmadığını Belgeleyenlere, Emeklilere, Gazilere, Şehitlerin Dul ve Yetimlerine Ait Brüt 200 m2'yi Geçmeyen Tek Meskenin Bina Vergisi Oranının 2007 ve Müteakip Yıllar İçin Sıfıra İndirilmesine İlişkin) Karar***; 29.12.2006 tarih ve 26391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

12. 2010/965 sayılı ***Kamu Alacakları İçin Uygulanan Gecikme Zammı Oranının Yeniden Belirlenmesine İlişkin Karar***; 19.10.2009 tarih ve 27734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

13. 2011/2628 sayılı ***Maktu Harçlar ve Damga Vergisi Tutarları, Bina, Arsa ve Arazi Vergisi Matrahları ve Asgari Ölçüde Arsa ve Arazi Metrekare Birim Değerlerinin Hesabında Uygulanacak Artış Oranı ile Bazı Mallara Uygulanacak Tütün Fonu Tutarlarının Belirlenmesine Dair Karar;*** 30.12.2011 tarih ve 27801 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

YÖNETMELİKLER

1. **Belediye Tahsilât Yönetmeliği**[1568]; İçişleri Bakanlığı tarafından Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun'a dayanılarak, hazırlanmış ve 21.03.1958 tarih ve 9864 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2. **2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Harcamalara Katılma Payları İle İlgili Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik**; İçişleri Bakanlığı tarafından 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 94'ncü maddesine dayanılarak, hazırlanmış ve 21.08.1981 tarih ve 17435 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3. **Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği**; Bayındırlık ve İskân Bakanlığı tarafından 3194 sayılı İmar Kanununa dayanılarak, hazırlanmış ve 02.11.1985 tarih ve 18916 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4. **Plansız Alanlar İmar Yönetmeliği**[1569]; Bayındırlık ve İskân Bakanlığı tarafından 3194 sayılı İmar Kanununa dayanılarak, hazırlanmış ve 02.11.1985 tarih ve 18916 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5. **Plan Yapımına Ait Esaslara Dair Yönetmelik**; Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından 3194 sayılı İmar Kanununa dayanılarak, hazırlanmış ve 02.11.1985 tarih ve 18916 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

6. **Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa Ve Arazi Hakkında Yönetmelik**; Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesine dayanılarak, hazırlanmış ve 17.11.1986 tarih ve 19284 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

7. **Taşınmaz Malların Sınırlandırma, Tespit Ve Kontrol İşleri Hakkındaki Yönetmelik**; Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından Kadastro Kanunu'nun 47'nci maddesi (D) fıkrasına dayanılarak, hazırlanmış ve 28.10.1987 tarih ve 19618 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

8. **Uzlaşma Yönetmeliği**[1570]; Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanununun değişik Ek 1'inci maddesine dayanılarak, hazırlanmış ve 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1568 Belediye Tahsilât Talimatnamesi olarak yayımlanan bu Yönetmelik'te 13.01.1993 tarih ve 21464 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan değişiklik ile, daha önce "Talimatname" olarak geçen ibareler "Yönetmelik" biçimine dönüştürülmüştür.

1569 Belediye ve Mücavir Alan Sınırları İçinde ve Dışında Planı Bulunmayan Alanlarda Uygulanacak İmar Yönetmeliği" olan yönetmeliğin ismi 30.06.2001 tarih ve 24448 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan yönetmelikle değiştirilmiştir.

1570 Bu Yönetmelik, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenmiştir.

9. ***Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payına Dair Yönetmelik***; Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun 12'nci maddesine dayanılarak, hazırlanmış ve 13.04.2005 tarih ve 25785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

10. ***Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik***; Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununun 37'nci maddesinin (A) bendinin (2) numaralı alt bendine dayanılarak, hazırlanmış ve 21.06.2005 tarih ve 25852 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

11. ***Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik***; Maliye Bakanlığı tarafından 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 74'üncü maddesi, 4706 sayılı Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 13 üncü maddesine dayanılarak, hazırlanmış ve 19.06.2007 tarih ve 26557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

12. ***Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik*** ;Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesine dayanılarak, hazırlanmış ve 28.08.2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

13. ***Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği İçişleri*** Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanununun değişik Ek 1'inci maddesinin son fıkrasına dayanılarak, hazırlanmış ve 16.11.2011 tarih ve 25186 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

14. ***Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik***[1571] Adalet Bakanlığı tarafından Tebligat Kanununun 60'ıncı maddesine dayanılarak, hazırlanmış ve 22.01.2012 tarih ve 28184 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1571 11.01.2011 tarih ve 6099 sayılı Tebligat Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 13'üncü maddesi uyarınca bu yönetmeliğin yürürlüğe girmesi ile Tebligat Tüzüğü yürürlükten kaldırılmıştır

TEBLİĞLER

1. ***İl Özel İdareleri ve Belediyeler Uzlaşma Tebliği (Sıra No: 1);*** 29.06.2004 tarih ve 25507 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

   İl özel idareleri ve belediyeler tarafından uygulanan Vergi Usul Kanununda yer alan tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirleyen 01.08.2003 gün ve 25186 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği gereğince, uzlaşma kapsamına girecek vergi, resim ve harçlar ile uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin belirlenmesine ilişkindir.

2. ***Tahsilât Genel Tebliğleri;*** Maliye Bakanlığı tarafından, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulamasında, kamu kurum ve kuruluşları arasında uygulama birliğinin sağlanması ve tarafların tek kaynaktan bilgilenmelerinin temin edilmesi amacıyla, Tahsilât Genel Tebliğleri yayımlanmaktadır.[1572] 6183 sayılı Kanunun uygulamasına ilişkin olarak örneğin, Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği[1573] genel açıklamalara yer vermiş bulunmaktadır.

3. ***419 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;***[1574] 10 Kasım 2012 tarih ve 28463 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

   Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (B) fıkrası hükmü uyarınca yeniden değerleme oranının 2012 yılı için % 7,80 (yedi virgül seksen) olarak tespit edilmesine ilişkindir.

4. ***418 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 08 Eylül 2012 tarih ve 28405 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

   15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6322 sayılı Kanunla,[1575] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Vergi

---

1572 6183 sayılı Kanunun 01.01.1954 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte yürürlükten kaldırılan Tahsili Emval Kanununa yönelik 236 adet Tahsilat Genel Tebliği bulunmaktadır. 6183 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile Tahsili Emval Kanununa göre takip edileceği belirtilen alacakların da Kanun kapsamına alınması nedeniyle, belirtilen tebliğler yürürlükten kaldırılmamış, 6183 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra yayımlanan Tahsilat Genel Tebliğlerinin seri numaraları bu tebliğleri takip eder şekilde sürdürülmüş ve 443 seri no'ya kadar Tahsilat Genel Tebliği yayımlanmış, bilahare tebligat numaralandırılma sisteminde düzenlemeye gidilmekle birlikte, 12 genel tebliğ daha yayımlanmıştır.

1573 Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup daha sonra 11.12.2010 tarih ve 27782 ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri A Sıra No 4 Tahsilat Genel Tebliği ile bir kısım değişikliklere tabi olmuştur.

1574 Bu güne kadar toplam 421 adet Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.

1575 31.05.2012 tarih ve 6322 sayılı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

Usul Kanunu'nda yapılan değişikliklere ilişkin izahatlarla ilgilidir.[1576]

5. ***410 Sıra No'lu Vergi Usul Kanun Genel Tebliği;*** 17 Kasım 2011 tarih 28115 ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

   Yeniden değerleme oranının 2011 yılı için % 10,26 (on virgül yirmi altı) olarak tespit edilmesine ilişkindir.

6. ***401 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 12 Kasım 2010 tarih ve 27757 sayılı Resmi Gazete'de

   Yeniden değerleme oranının 2010 yılı için % 7,7 (yedi virgül yedi) olarak tespit edilmesine ilişkindir.

7. ***400 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 01 Ekim 2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

   01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6009 sayılı Kanunla[1577], Vergi Usul Kanununun bazı maddelerinde yapılan değişikliklerle ilgili olarak açıklamaların yapılmasına ilişkindir.[1578]

8. ***395 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 16 Ocak 2010 tarih ve

---

1576 Söz konusu izahatta: "Bu hükümlere göre, 213 sayılı Kanun kapsamında olan vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı olarak hesaplanan gecikme faizi, gecikme zammı ve pişmanlık zammının, ayrıca vergi cezalarının 112'nci maddenin dördüncü fıkrasına göre iade edilmesi sırasında mükelleflere faiz ödenmesin söz konusu olacaktır. 213 sayılı Kanun kapsamına dâhil olmayan ancak, 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edilen diğer amme alacaklarının iadesinde ise 112'nci maddeye istinaden faiz hesaplanması mümkün değildir. Buna göre, 213 sayılı Kanunun 116'ncı maddesinde tarif edilen, 117 ile 118'inci maddelerinde de sayılan vergi hataları sebebiyle mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde 112'nci maddenin dördüncü fıkrasına göre faiz hesaplanması gerekmekte olup, faiz hesaplanmasına dair yeni durum bu tebliğde izah edilmektedir... 6322 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle 213 sayılı Kanuna eklenen Geçici 29 uncu maddede hükmüne göre 213 sayılı Kanunun 112'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasındaki değişiklik sonrası hüküm, 6322 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 15.06.2012 tarihinden sonra fazla veya yersiz olarak tahsil edilmiş olup da iadesi söz konusu olan vergiler için tatbik edilecektir..... ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar dolayısıyla kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş vergi ve cezaların açıklanmasına ilişkin usuller (27.01.2001 tarih ve 24300 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan) 293 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tespit edilmiştir" açıklamalarına yer verilmektedir.

1577 23.07.2010 tarih ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

1578 Söz konusu izahatta, Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesi değişikliği ile olarak: "Maddenin birinci fıkrasında belirtilen hallerin mevcudiyeti halinde, vergi cezası kesilmemesine ilave olarak, 01.08.2010 tarihinden geçerli olmak üzere, gecikme faizi hesaplanmaması da hükme bağlanmıştır. Buna göre, bir mükellef veya vergi sorumlusunun yetkili makamlarca kendisine yapılan izahata (verilen özelgeye) uygun hareket etmesi ve bilahare bu izahatın yanlış olduğunun anlaşılması veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş

27464 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu Tebliğ ile, sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinde yer alan mükellef ve vergi sorumlularının izahat talebinde bulunmaları üzerine idarenin vereceği yazılı cevaplara (özelgelere) ilişkin müracaatın nereye yapılacağı, yetkili makamın neresi olduğu, özelge talebinin hangi konuları kapsadığı gibi hususlara açıklık getirilmekte ve ayrıca 188 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Şikâyet Yolu ile Başvurma" bölümü hariç diğer bölümleri bu Tebliğ ile yürürlükten kaldırıldığı belirtilmektedir.

9. ***392 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 14 Kasım 2009 tarih ve 27406 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yeniden değerleme oranının 2009 yılı için % 2,2 (iki virgül iki) olarak tespit edilmesine ilişkindir.

10. ***387 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 20 Kasım 2008 tarih ve 27060 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yeniden değerleme oranı 2008 yılı için % 12 (oniki) olarak tespit edilmesine ilişkindir.

11. ***377 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 17 Kasım 2007 tarih 26703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yeniden değerleme oranı 2007 yılı için % 7,2 (yedi virgül iki) olarak tespit edilmesine ilişkindir.

12. ***372 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 10 Mayıs 2007 tarih ve 26518 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma hükümleri ile ilgili Ek 1'inci maddesine göre uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarları belirlenmesine ve 23.03.2007 tarih ve 26471 sayılı Resmî Gazete'de

---

olması halinde, mükellef veya vergi sorumlusu adına yapılacak tarhiyat dolayısıyla vergi ziyaı cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır" ifadelerine; 413'üncü maddesinde yapılan değişiklikle ilgili olarak da: "Maddenin değiştirilerek son fıkrasına eklenen hükme istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılan "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" 28/8/2010 tarih ve 27686 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre, 413'üncü maddede yer alan mükelleflerin izahat taleplerine dair hükümlerin uygulanması, anılan Yönetmelik hükümlerine göre yapılacaktır... 395 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (16 Ocak 2010 tarih ve 27464 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) ile mükellef ve vergi sorumlularının izahat talebinde bulunmaları üzerine idarenin vereceği yazılı cevaplara (özelgelere) ilişkin müracaatın nereye yapılacağı, yetkili makamın neresi olduğu, özelge talebinin hangi konuları kapsadığı gibi hususlara açıklık getirilmiş ve 188 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin özelgeye ilişkin kısımları yürürlükten kaldırılmıştır" ifadelerine yer verilmiştir.

yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunun teşekkülü ve işleyişiyle ilgili yeni düzenlemelerle ilgili açıklamalara ilişkindir.

13. ***371 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 17 Nisan 2007 tarih ve 26496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Danıştay nezdinde temyiz yoluna gidebilmelerine ilişkin limitlerin belirlenmesine ve belirlenen hadlerin aşılması durumunda ise muvafakat alınması gerektiğine ilişkindir.

14. ***363 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 28 Kasım 2006 tarih ve 26360 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yeniden değerleme oranının 2006 yılı için % 7,8 (yedi virgül sekiz) olarak tespit edilmesine ilişkindir.

15. ***360 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 11 Temmuz 2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinin 22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile değiştirilen 6'ncı maddesi ile yeniden belirlenen uzlaşma komisyonunun kuruluşu, işleyişi ve yetki sınırına dair açıklamalara ilişkindir.

16. ***358 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 13 Mayıs 2006 tarih ve 26167 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5479 sayılı Kanun[1579] ile, Vergi Usul Kanununun değiştirilen 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası ve eklenen Kanuna geçici 27'nci maddeye dair açıklamalara yer verilmiştir.[1580]

17. ***353 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 18 Kasım 2005 tarih ve

---

1579 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu Ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

1580 Söz konusu izahatta: "Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesi, 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenleyen 4369 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin Anayasa Mahkemesi'nin E:2001/3, K:2005/4 sayılı kararı ile iptal edilerek bu kararın 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır. Karar göz önünde bulundurularak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin (diğer fıkra hükümlerinde bir değişiklik yapılmaksızın) ikinci fıkrası yeniden düzenlenmiş olup, bu düzenleme 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 08.04.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Buna göre, 01.01.2006 tarihinden itibaren Vergi Usul

25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yeniden değerleme oranının 2005 yılı için % 9,8 (dokuz virgül sekiz) olarak tespit edilmesine ilişkindir.

18. ***352 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 15 Kasım 2005 tarih ve 25994 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

22.10.2005 tarih ve 25974 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile yapılan değişiklikler nedeniyle yapılması gerekli görülen açıklamalara ilişkindir.

19. ***345 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 28 Şubat 2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

02.01.2004 tarih ve 25334 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlan 5035 sayılı Kanun'un[1581] 1'inci maddesiyle değiştirilen Vergi Usul Kanununun 104'üncü maddesinin 31.12.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 02.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunan yeni düzenlemesine göre, ilan yolu ile tebliğ edilecek vergi veya ceza miktarlarının ilanında, nasıl hareket edileceğine ilişkindir.

20. ***341 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 20 Kasım 2004 tarih ve 25646 Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yeniden değerleme oranının 2004 yılı için % 11,2 (onbir virgül iki) olarak tespit edilmesine ilişkindir.

21. ***331 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 18 Mart 2004 tarih ve 25406 Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi beyannamelerinde, "T.C. Kimlik Numarası" ve "E-Posta Adresi"ne ilişkin alanların doldurulup doldurulmadığının kontrol edilmesi gerektiğine ilişkindir.

22. ***325 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği;*** 04 Aralık 2003 tarih ve 25306 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yeniden değerleme oranının 2003 yılı için %28,5 (Yirmisekiz virgül beş) olarak tespit edilmesine ilişkindir.

Kanunu'nun 341'inci maddesinde yazılı hallerle vergi ziyaına sebebiyet verenlere ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilecektir. Bu ceza; vergi ziyaına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için ise yüzde elli oranında uygulanacaktır...5479 sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle Vergi Usul Kanununa geçici 27'nci madde eklenmiştir" açıklamalarına yer verilmektedir.

1581 25.12.2003 tarih ve 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

EMLAK VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞLERİ

1. ***61 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği;*** 01.01.2013 tarih ve 28515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2013 yılına ait emlak vergi değerleri ile 2013 yılında mükellef olacakların emlak vergi değerlerinin hesabında dikkate alınacak asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin tespiti hususunda yapılan açıklamalara ilişkindir.

2. ***60 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 28.8.2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Emlak vergisine esas olmak üzere 2013 yılında uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

3. ***59 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 31.12.2011 tarih ve 28159 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2012 yılına ait emlak (bina, arsa ve arazi) vergi değerleri ile 2012 yılında mükellef olacakların emlak vergi değerlerinin hesabında dikkate alınacak asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin tespitine ilişkindir.

4. ***58 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 26.12.2011 tarih ve 28154 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2012 Yılı İçin Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet bedellerine ilişkindir.

5. ***57 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 27.07.2011 tarih ve 28007 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Emlâk vergisi işlemleri sırasında mükelleflerden emlâk vergisi bildirimleri dışında başka belge talepleri; özürlülere ait indirimli bina vergisi oranının (sıfır) uygulanmasında sağlık kurulu raporu talepleri ile indirimli vergi oranı uygulamasında bazı tereddütlerin giderilmesine ilişkindir.

6. ***56 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 29.12.2010 tarih ve 27800 6.Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2011 Yılı İçin Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerine ilişkindir.

7. ***55 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 28.10.20092 tarih ve 7390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2010 yılına ait emlak (bina) vergi değerinin hesabında esas alınacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedelini gösterir cetvelin ilanı ve buna ilişkin sürenin kısaltılmasına ilişkindir.

8. ***54 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 23.12.2008 tarih ve 27089 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2009 yılına ait bina, arsa ve arazi vergi değerlerinin yeniden değerleme oranlarına göre hesaplanma yöntemine ilişkindir.

9. ***53 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 23.08.2008 tarih ve

26976 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2009 yılı için binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

10. ***52 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2008 yılına ait bina, arsa ve arazi vergi değerlerinin yeniden değerleme oranlarına göre hesaplanma yöntemine ilişkindir.

11. ***51 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 29.08.2007 tarih ve 26628 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2008 yılı için binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

12. ***50 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 20.12.2006 tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2007 yılına ait bina, arsa ve arazi vergi değerlerinin yeniden değerleme oranlarına göre hesaplanma yöntemine ilişkindir.

13. ***49 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 08.11.2006 tarih ve 26340 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Arsa ve Arazi Metrekare Birim Değerlerinin Yeniden Tespiti ile 2006 Yılına İlişkin Emlak Vergi Değerinin Hesaplanmasına ilişkindir.

14. ***48 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 21.08.2006 tarih ve 26266 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2007 yılı için binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

15. ***47 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 31.12.2005 tarih ve 26040 4. Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2005/9827 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre indirimli bina vergisi oranı uygulanmasına ilişkindir.

16. ***46 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 03.09.2005 tarih ve 25925 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2006 yılı için binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

17. ***45 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 09.08.2005 tarih ve 25901 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Türkiye sınırları içinde brüt 200 m2'yi geçmeyen tek meskeni bulunup (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler ve gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıklardan ibaret bulunan mükelleflerin indirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanmaları ile ilgili gelirin belirlenmesine ilişkindir.

18. ***44 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 12.05.2005 tarih ve 25813 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Türkiye sınırları içinde brüt 200 m2'yi geçmeyen tek meskeni bulunup hiçbir geliri olmayan mükellef-

lerin, indirimli (sıfır) bina vergisi oranı uygulamasından yararlanmaları için vermeleri gereken belgelere ilişkindir.

19. ***43 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 20.03.2005 tarih ve 25761 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Türkiye sınırları içinde brüt 200 m2'yi geçmeyen tek meskeni bulunup hiçbir geliri olmayan mükelleflerin, indirimli (sıfır) bina vergisi oranı uygulamasından yararlanmak için gerekli belgeleri belediyelere verme süresi ve indirimli (sıfır) bina vergisi oranı uygulaması ile ilgili diğer hususlara ilişkindir.

20. ***42 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 22.12.2004 tarih ve 25678 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2005 yılına ait bina, arsa ve arazi vergi değerlerinin yeniden değerleme oranlarına göre hesaplanma yöntemine ilişkindir.

21. ***41 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 17.08.2004 tarih ve 25556 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2005 yılı için binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

22. ***40 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 29.07.2004 tarih ve 25537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Türkiye sınırları içinde tek meskeni bulunup hiçbir geliri olmayan mükelleflerin, 2004 yılına ait indirimli (sıfır) bina vergisi oranı uygulamasından yararlanmak için gelirleri olmadığına dair belgelerini belediyelere verme süresinin uzatılmasına ilişkindir.

23. ***39 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 26.03.2004 tarih ve 25414 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Türkiye sınırları içinde tek meskeni bulunup, hiçbir geliri olmayan mükelleflerin geliri olmadığını belgelemeleri halinde 2004 yılına ait indirimli (sıfır) bina vergisi oranının uygulanmasına ilişkin

24. ***38 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 31.12.2003 tarih ve 25333 (3.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. İndirimli vergi oranı uygulamasına ilişkin 8'inci maddenin ikinci fıkrasında 4962 sayılı Kanunun 15'inci maddesi ile yeniden yapılan düzenlemeye ilişkindir.[1582]

25. ***37 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 22.12.2003 tarih ve 25324 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2004 yılına ait bina, arsa ve arazi vergi değerlerinin yeniden değerleme oranlarına göre hesaplanma yöntemine ilişkindir.

26. ***36 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 28.08.2003 tarih ve 25213 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2004 yılı için binaların met-

---

1582 38 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile; 25 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

rekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

27. ***35 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 28.12.2002 tarih ve 24977 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Emlak Vergisi Kanununun 11, 21 ve 29'uncu maddelerinde 4751 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin uygulamasına ilişkindir.

28. ***34 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 04.09.2002 tarih ve 24866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2003 yılı için binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

29. ***33 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 11.04.2002 tarih ve 24723 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Emlak Vergisi Kanununda yapılan değişiklikler ile 4751 sayılı Kanunla eklenen geçici 20 ve geçici 21'inci maddelere ve vergi değerini tadil eden sebeplerle ilgili olarak bildirim verilmesi uygulamasına ilişkindir.

30. ***32 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 11.12.2001 tarih ve 24610 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 1 Ocak 2002 tarihinde başlayacak olan dokuzuncu genel beyan dönemine ilişkindir.

31. ***31 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 31.10.2001 tarih ve 24569 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2002 yılı için binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

32. ***30 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 22.12.2000 tarih ve 24268 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2001 yılı için binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

33. ***29 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 21.12.2000 tarih ve 24267 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2001 yılına ait bina, arsa ve arazi vergi değerlerinin yeniden değerleme oranlarına göre hesaplanma yöntemine ilişkindir.

34. ***28 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 16.12.1999 tarih ve 23908 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2000 yılına ait bina, arsa ve arazi vergi değerlerinin yeniden değerleme oranlarına göre hesaplanma yöntemine ilişkindir.

35. ***27 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 16.12.1999 tarih ve 23908 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2000 yılı için binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

36. ***26 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği*** 18.09.1999 tarih ve 23820 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 4444 sayılı Kanunla Emlak Vergisi Kanununa eklenen geçici 18'inci madde hükmüne göre, emlak vergisi mükelleflerince yeniden verilecek bina, arsa ve arazi vergisi beyanna-

meleri üzerine yapılacak işlemler ile deprem nedeniyle yıkılan, yanan veya kullanılmaz hale gelen binalar ve bunların arsalarının vergi mükellefiyetine ilişkindir.

37. ***25 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. İndirimli bina vergisi uygulamasına ilişkindir.[1583]

38. ***24 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 22.12.1998 tarih ve 23561 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 1999 yılında uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.[1584]

39. ***23 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 27.10.1998 tarih ve 23506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Daha önce beyanname vermiş olan mükelleflerin iki aylık ek süre içinde beyan etmiş oldukları emlak vergisi değerlerini artırıp artıramayacakları hususunda yaşanan tereddütlerin giderilmesine ilişkindir.

40. ***22 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 14.08.1998 tarih ve 23433 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 4369 sayılı Kanun ile Emlak Vergisi Kanununun bazı maddelerinde yapılan değişiklikler nedeniyle 1998 yılı genel beyan dönemi için verilecek emlak vergisi beyannameleri üzerine yapılacak işlemlere ilişkindir.

41. ***21 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 22.05.1998 tarih ve 23349 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Mükelleflere ait emlak (bina, arsa ve arazi) vergisi beyannamelerinin şekli, muhtevası ve bulunması gereken asgari bilgilere ilişkindir.

42. ***20 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 04.03.1998 tarih ve 23276 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Vergi Usul Kanununun 148 ve 149'uncu maddelerine göre1998 genel beyan dönemi Emlak Vergisi Beyannamesi Ek Formu'na ilişkindir.

43. ***19 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 31.10.1997 tarih ve 23156 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 1998 yılı için binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

44. ***18 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 19.12.1996 tarih ve 22852 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 1997 yılı için binaların met-

---

1583 38 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

1584 24 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile ilgili olarak, 14.07.1999 tarih ve 23755 Sayılı Resmi Gazete'de Düzeltme Yazısı yayımlanmıştır.

rekare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

45. ***17 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***, 31.12.1985 tarih ve 18975 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 3239 sayılı Kanun ile Emlak Vergisi Kanununda yapılan değişikliklere ilişkindir.[1585]

46. ***16 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 03.07.1984 tarih ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kamulaştırmalarda vergi değerinin bildirilmesi, vergilendirme ve vergi ilişiğinin kesilmesi, bazı özel kanunlardaki muafiyet hükümlerinin nazara alınması hususları ile Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkındaki Karar'ın uygulanması konularına ilişkindir.

47. ***15 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 07.03.1984 tarih ve 18334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2587 sayılı Kanunla, Emlâk Vergisi Kanununun 10 ve 20'inci maddelerinde yapılan değişikliklerle getirilen bina ve arsalar için asgari ölçülere göre değer tespiti konularına ilişkindir.[1586]

48. ***14 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 01.03.1983 tarih ve 17974 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Binaların dıştan dışa yüzölçümü ile inşaat sınıflarının tespitinde yaşanılan tereddütlerin giderilmesine ilişkindir.

49. ***13 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 28.12.1982 tarih ve 17912 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2536 ve 2587 sayılı Kanunlar ile Emlak Vergisi Kanununda yapılan değişikliklere ilişkindir.

50. ***12 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 05.08.1981 tarih ve 17419 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2350 sayılı Kanunla ile Emlak Vergisi Kanununda yapılan değişikliklere ve uygulamalarda yanılan tereddütlere ilişkindir.

51. ***11 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 14.05.1978 tarih ve 16287 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 17.3.1978 gün ve 7/15114 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Arsa Sayılacak Parsellenmenıiş Arazi Hakkında Karar'a ilişkindir.

52. ***10 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 07.08.1974 tarih ve 14969 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. İl ve ilçe merkezi olmayan beldelerle köylerdeki emlâkın vergi ödeme süresine ve tasarrufu kısmen

---

1585 17 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile 15 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

1586 17 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

kısıtlı emlâkın vergileme şekline ilişkindir.

53. ***9 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 26.06.1974 tarih ve 14927 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 16.5.1974 gün ve 7/8258 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan, Arsa Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar'a ilişkindir.[1587]

54. ***8 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 11.06.1974 tarih ve 14912 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 22.4.1974 gün ve 7/8147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan, Arazi Vergisi Geçici Muaflıklarından Yararlanacak Arazinin Muafiyet Cihetine Tahsis Edilme şartları ve Muafiyet Süreleri Hakkında Karar'a ilişkindir.

55. ***7 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 18.11.1972 tarih ve 14365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Mesken binalarının geçici vergi muaflığına ilişkindir.

56. ***6 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 29.07.1972 tarih ve 14260 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 1446 ve 1610 sayılı Kanunlarla, Emlak Vergisi Kanununda yapılan değişiklikler nedeniyle, uygulamada birlik ve etkinliği koruyabilmek bakımından değişen hükümlerin uygulanmasına ilişkindir.[1588]

57. ***5 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 6 Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği ile Yürürlükten Kaldırılmıştır.

58. ***4 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 15.07.1972 tarih ve 14246 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Arazi vergisinden geçici olarak muaf tutulacak arazinin, Emlak Vergisi Kanununun 15'nci maddesinde gösterilen cihetlere tahsis edilmiş olup olmadığının şartlarının; Maliye, Orman ve Tarım Bakanlıkları ile Türkiye Ziraat Odaları Birliğince müştereken tespitine ilişkindir.[1589]

59. ***3 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 13.07.1972 tarih ve 14244 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bina ve arazi vergilerine ait cetvellere ilişkindir.[1590]

60. ***2 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 11.07.1972 tarih ve 14242 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bina ve Arazi Vergilerini modern ve adil bir sistem içinde yeniden düzenleyen ve 01.03.1971 tarihinden

---

1587 Bakanlar Kurulu Kararı değiştiğinden güncelliği kalmamıştır.

1588 Bu Genel Tebliğ ile; 1, 2, 3, 4 ve 5 Seri No'lu Emlâk Vergisi Genel Tebliğleri yürürlükten kaldırılmıştır.

1589 6 Seri Nolu Emlak Vergisi Genel Tebliği ile Yürürlükten Kaldırılmıştır.

1590 6 Seri Nolu Emlak Vergisi Genel Tebliği ile Yürürlükten Kaldırılmıştır.

itibaren yürürlüğe giren, 11.08.1970 gün ve 13576 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış bulunan, 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu'nun, uygulanmasını 01.03.1972 tarihine ertelenmiş bulunan 1446 sayılı Kanunla ilgili olarak gerekli açıklamalara ilişkindir.[1591]

61. ***1 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***; 10.07.1972 tarih ve 14241 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 15.03.1972 gün ve 14129 sayılı, Resmî Gazete'de yayımlanan ve 01.03.1972 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girecek olan Emlâk Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük'ün uygulamasına ilişkindir.[1592]

1591 6 Seri Nolu Emlak Vergisi Genel Tebliği ile Yürürlükten Kaldırılmıştır.

1592 6 Seri Nolu Emlak Vergisi Genel Tebliği ile Yürürlükten Kaldırılmıştır.

İÇ GENELGELER

1. ***2009/2 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi***; Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından 06.07.2009 tarih ve B.07.1.G İB.0.02.66/6650-150-065075 sayı ile yayımlanmıştır.

2. ***2009/1 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi***; Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından 03.04.2009 tarih ve B.07.1.G İB.0.01.66/6650-150-36272 sayı ile yayımlanmıştır.

3. ***2000/5 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi***; Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından 17.10.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2893-384 sayı ile yayımlanmıştır.

SİRKÜLERLER

1. ***1 No.lu Emlak Vergisi Sirküleri***; Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışında Bulunan Arazi, Arsa ve Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazilerin Arazi Vergisi Karşısındaki Durumu Hakkında olup, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından 05.11.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6654-256 sayılı ile yayımlanmıştır.

2. ***2 No'lu Emlak Vergisi Sirküleri***; Turizm İşletmelerine Dâhil Binalar İçin Geçici Emlak (Bina) Vergisi Muafiyetinin Uygulanmasında Geçerli Olan Belgeler Ve Sürelere ilişkin olup, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, 12.05.2011 tarih ve EVK-2/2011-1 sayılı ile yayımlanmıştır.

3. ***49 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri***;[1593] Vergi Usul Kanunu'nun "Tekerrür" başlıklı 339'uncu maddesi hükmünün uygulamasını izah etmek üzere, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, 15.08.2011 tarih ve VUK-49/2011-7 sayı ile yayımlanmıştır.

4. ***76 Seri No'lu Gelir Vergisi Sirküleri***;[1594] Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Halinde, Değer Artışı Kazancının Hesaplanmasında, İktisap Tarihi Olarak Hangi Tarihin Esas Alınacağına İlişkin Açıklamalara[1595] yer verilmiş olup, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, 25.03.2011 tarih ve GVK-76/2011-2 sayı ile yayımlanmıştır.

1593 Bu güne kadar toplam 55 adet Vergi Usul Kanunu Sirküleri yayımlanmıştır.

1594 Bu güne kadar toplam 85 adet Gelir Vergisi Sirküleri yayımlanmıştır.

1595 Bu Sirküler Gelir Vergisi ile ilgilidir. Ancak Sirkülerin Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi ile ilgili açıklamaları Emlak Vergisi bakımından da iktisap tarihinin belirlenmesinde dikkate alınabilir.

Kaynakça

Acar, 1996: Abdurrahman ACAR, *Belediyelerde Vergi Cezaları Uygulaması,* Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi Cilt 5, Sayı 4, Temmuz 1996.

Ağar, 2006: Serkan AĞAR, *Vergi Davalarının Hukuki Niteliği, Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 62, 2006.

Ak, 2009: Ahmet AK, "Vergi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim ve İstisnaların Sınırına İlişkin Hükümlerin Hukuki Geçerliliği Ve Normlar Hiyerarşisindeki Yeri", Vergi Dünyası, Sayı:332, Nisan 2009.

Akdiş, 1986:Muhammet AKDİŞ, *Vakıfların ve İktisadi İşletmelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:56, Nisan, 1986.

Akdoğan, 2006:Abdurrahman AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6.Bası, Gazi Kitabevi, Ankara 2006.

Akdoğan, 2009: Abdurrahman AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Akın vd., 2011: Vahit Yaşar AKIN, Salih ER ve İsmail ÖZCAN, *Vergide Müteselsil Sorumluluk Ve Uygulamada Sıkça Rastlanılan Örnek Olaylar*, www.muhasebenet.net (01.11.2011)

Akın, 2007: Emrah AKIN, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat Hükümleri Ve Hatalı Tebliğ Kavramı,* Yaklaşım Dergisi, Kasım 2007.

Akipek, 2008: Şebnem AKİPEK, *Kat İrtifakının Hukuki Niteliği Ve Kat İrtifakına İlişkin Güncel Sorunlar,* Yaklaşım Dergisi, Eylül 2008, Sayı: 189.

Aksoy, 1991: Şerafettin AKSOY, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991.

Aksoy, 1996: Şerafettin AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1996.

Aksoy, 1998: Şerafettin AKSOY, *Kamu Maliyesi*, 3.Bası, İstanbul 1998.

Aksoy, 2010: Şerafettin AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,* 6. Baskı,, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.

Alparslan ve Sakal, 2011: Mustafa ALPASLAN ve Mustafa SAKAL*, Vergi Usul Hukuku Uygulamasında Tebligat Usulleri ve Süreler*, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl: 45, Sayı: 520, Haziran 2008, http://www.ekonomikyorumlar.com.tr (01.12.2011)

Alpaslan ve Sakal, 2008: Mustafa ALPASLAN ve Mustafa SAKAL, *Vergi Hukuku Uygulaması,* Grafmat Basım, İzmir, Ocak 2008.

Arat, 2004: Ayşe ARAT, Türk *Borçlar Hukukunda Alacak Zamanaşımı*, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 12, Sayı 3-4, Yıl 2004.

Arpacı, 2002: Abdülkadir ARPACI, *Kat Mülkiyeti kanunu ve Açıklaması*, 5. Baskı, Temel Yayınları, İstanbul 2002.

Arslan, 2007: Mehmet ARSLAN, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007.

Artuk, 2010: Levent ARTUK, *İdari Yargı Yönünden Mülkiyet Hakkının, İncelenmesi Ve Sınırlamaları,* Yüksek Yargı Kurumlarının Avrupa Standartları Bakımından Rollerinin Güçlendirilmesi Ortak Projesi, 3. Yuvarlak Masa Toplantısı, Ankara, 09-11 Haziran 2010 www.yargitay.gov.tr/abproje (01.02.01.2012)

Avder, 2011: Erdoğan AVDER, *Verginin Temel Kavramları*, http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdogan/013/ (11.11.2011)

Aybay ve Hatemi, 1996: Aydın AYBAY ve Hüseyin HATEMİ, *Eşya Hukuku Dersleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1996.

Basat, 2012: Özkan BASAT, *Organize Sanayi Bölgesi Tüzel Kişiliğinin Vergi Resim Harç Muafiyeti,* http://www.erciyesymm.com/makaleoku.aspx?d=050050&t=tb (29.01.2012)

Baykara, 2005: Bekir BAYKARA, *Vergi Usul Kanun'una Göre Tebliğ Ve Tebligat Yapılacak Kimseler*, Vergi Dünyası, Kasım 2005, Sayı: 291.

Baykara, 2006: Bekir BAYKARA, *Belediye Vergi Gelirlerinin Tarh Usulü,* Vergi Dünyası dergisi, Nisan 2006 sayı 296.

Bayraklı, 1998: H.Hüseyin BAYRAKLI, Vergi Yargılama Hukuku. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 11, Afyon 1998.

Beyazkkılıç ve Kaplan, 2008: Recep BEYAZKKILIÇ ve Mesut KAPLAN, *İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Uygulaması*, Vergi Dünyası, Temmuz 2008.

Bilici, 2005: Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005.

Birsenoğul, 2003: Hakan BİRSENOĞUL, *Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yolu İle Hukuk Güvenliği Mi?* Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C. VII, Sayı: 3-4, Aralık 2003.

Biyan, 2006: Özgür BİYAN, Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinin Hukuki Ve Vergisel Boyutu, Mali Pusula, Yıl:2, Sayı:20, Ağustos 2006.

Candan, 2010: Turgut CANDAN, *Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü: Vergi Uyuşmazlıkları, İdari İşlemler ve Dava Açma Süreleri*, Adana 1. Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu, 4-5-6 Şubat 2010, Adana Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Adana 2010.

Cenk, 2001: Ramazan CENK; Uzlaşma Yoluyla Kesinleşen ve Vergilendirme Hatası Yapılan Tarhiyatlarda Düzeltme, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 104, Ağustos 2001.

Çağan, 1982: Nami ÇAĞAN, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 37, Sayı:1, Ankara 1982.

Çakmak, 2009: N. Münci ÇAKMAK, *İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 4'üncü maddesi ve Dilekçelerin Kayda Giriş Tarihi*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 80, 2009.

Çelik, 2004: Kemal ÇELİK ve Yusuf AŞIK, *Emlak Vergisi Değerinin Piyasa Koşullarına Göre Belirlenmesi*, Mülkiyet Dergisi, Sayı: 52, Mart 2004.

Çelik, 2010: M. Lamih ÇELİK, Mezarlık Mevzuatı, Türkiye belediyeler Birliği, Ankara, 2010.

Çetin, 2007: Güneş ÇETİN, *Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi,* Yönetim ve Ekonomi Yıl:2007, Cilt:14, Sayı:2.

Çolak, 2000: Mustafa ÇOLAK, *Uzlaşmada Tartışmalı Birkaç Konu*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:95 Kasım 2000.

Deliduman, 2006: Seyithan DELİDUMAN, *Tebligat Hukuk Bilgisi,* Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, Ankara 2006.

Demirdağ ve Sevimkan, 1994: Levent DEMİRDAĞ ve Dilek SEVİMKAN, Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Önemi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 27, Eylül-Ekim 1994.

Demirkan, 2006: Uçar DEMİRKAN, *Osmanlı ve Emlak Vergisi*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2006.

Develioğlu, 1970: Ferit DEVELİOĞLU, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat*, Doğuş Matbaası, Ankara 1970.

Edizdoğan ve Taş, 1993: Nihat EDİZDOĞAN ve Metin TAŞ, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa 1993.

Emlak Terimleri Sözlüğü, 2010: *Emlak Terimleri Sözlüğü*, *Sabah*, Turkuvaz Gazete Dergi A.Ş. Yayınları, 2010.

Er,2011: Selami ER, Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları, Sayıştay Dergisi, Sayı: 81, Nisan-Haziran 2011.

Ercan, 2011: Tayfun ERCAN, Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 85, Sayı: 2, Yıl: 2011.

Erdem, 1992: B. Bahadır ERDEM, *Türk Milletlerarası Usul hukukunda Tebligat*, Beta Yayınevi, İstanbul 1992.

Erginay, 1998: Akif ERGİNAY, *Vergi Hukuku*, 16. baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

Ergün, 2006: Çağdaş Evrim ERGÜN, *Vergi Yargılamasında Re'sen Araştrma İlkesi,* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 55, Sayı 2, 2006.

Erişti, 2011: Murat ERİŞTİ, *Emlak Vergisi Ve Müteselsil Sorumluluk*, http://www.alomaliye.com (05.11.2011)

Erol, 2011: Ahmet EROL, *Vergi Felsefesi (Vergi ve Devlet)*, İSMMMO Yayınları, İstanbul 2011.

Gençyürek, 2005: Levent GENÇYÜREK, *Emekli Ve Hiçbir Geliri Olmayanlara Emlak Vergisi İndirimi Ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar*, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: 201, Ocak 2005. http://www.alomaliye.com/levent gencyurek emekli emlak indirim.htm (31.01.2012)

Gençyürek, 2011: Levent Gençyürek, *Ödenmemiş Emlak Vergilerinden Alıcının Sorumluluğu,* http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_emlak_vergi.htm (05.12.2011)

Gınalı, 2011: Ayşe Gınalı, *Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar,* Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2011.

GİB, 2011: Gelir İdaresi Başkanlığı, *Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Yüküm-lülükler*, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:122 Mart 2011.

Göktaş, 2011: Rıza GÖKTAŞ, *Emlak Vergisinde Bina Sınıfı, Eksik Beyan ve Zamanaşımı*, http://www.kontder.org.tr/SORUCEVAP/FR_DETAY.ASP?TYPE=READ&ID=7381&SESSID=490446555&RND=1979519 (11.11.2011)

Göktaş, 2012: Rıza GÖKTAŞ, *Sorular ve Cevaplar*, http://www.kontder.org.tr/SORUCEVAP/FR_DETAY.ASP?TYPE=READ&ID=7473&SESSID=1051304692&RND=1853222 (02.01.2012)

Gözübüyük, 2003: Şeref GÖZÜBÜYÜK, *Yönetsel Yargı,* 17. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

Günay, 2010:M. Emin GÜNAY, *Emlak Vergisi Bildirimi Verilmesi ve Bildirim Süresinde Verilmemesi Halinde Yapılacak İşlemler*, Uzman Görüş Dergisi, Sayı:11, Kasım 2010.

Gündoğdu, 2005: Burhan GÜNDOĞDU, *Vergi Hukukunda Teselsül ve Müteselsil Sorumluluk Karinesi*, Vergi Dünyası, Sayı:285, Mayıs 2005.

Güreş, 2008: Saim GÜREŞ, *Türkiye Jokey Kulübüne Ait Bina ve Arsaların Emlak Vergisi Karşısındaki Durumu*, E-Yaklaşım, Sayı: 61, Ağustos 2008.

Güreş, 2009: Saim GÜREŞ, *Kültür Ve Tabiat Varlığı Sayılan Gayrimenkuller İçin Emlak Vergisi Muafiyeti Uygulaması Ve Bildirim Şartının Bulunmaması,* Yaklaşım Dergisi, Sayı: 201, Eylül 2009.

Güreş, 2001: Saim GÜREŞ, *Kooperatiflerin ve Kooperatif Üyelerinin Emlak Vergisi Yükümlüğü*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 108, Aralık 2001.

Güzel ve Özdemir, 2007:Ahmet GÜZEL ve Muharrem ÖZDEMİR, *Amme Alacakları Tahsil Usul ve Esasları*, Nobel Kitabevi, 2007.

Güzel, 2011: Ahmet GÜZEL, *Amme Alacaklarının Korunmasında Rüçhan Hakkı*, Vergi Dünyası, Sayı 353, Ocak 2011.

Hacıköylü ve Heper, 2010: Canatay HACIKÖYLÜ ve Fethi HEPER, *Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Maliye Dergisi, Sayı 158 , Ocak-Haziran 2010.

İlhan, 2007: Asena İlhan, *Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2007.

İnam, 2005: Burak İNAM, *Vergi Alacağının İdarece Cebren Tahsili İle İlgili Diğer Korunma Hükümleri: Rüçhan Hakkının Kullanılması, İptal Davası Açılması Vb.*, Vergide Gündem, Mayıs 2005.

Kafes, 2010: Veli KAFES, İdarî Yargılama Usulünde Duruşma, Adalet Dergisi, 38. Sayı, Eylül 2010.

Karakoç, 2007: Yusuf KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara 2007.

Kaya ve Akcan, 2009: Cemil KAYA ve Recep AKCAN, *Medeni Ve İdari Yargıda İddia Ve Savunmanın Genişletilmesi Veya Değiştirilmesi Yasağı*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXVII, Sayı:1-2, 2009.

Kaynarca, 2008: Abbas KAYNARCA, *6183 Sayılı Kanun Kapsamında Amme Alacağının Korunma Yöntemlerinin Örnekli Anlatımı*, Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı, Sakarya, 2008, http://www.sakaryavdb.gov.tr.

Keser, 2004: Oğuz KESER, *Binaların Cinsleri*, Mülkiyet Dergisi, Mayıs 2004, Sayı:52

Kıvanç, 2010: H. Hakan KIVANÇ, *Vergi Hukukunda Yorum*, http://www.alomaliye.com/2008/hakan kivanc vergi huk yorum.htm (18.11.2010)

Kızılot v.d., 2006: Şükrü KIZILOT, Cem KILIÇ ve Okan MÜDERRİSOĞLU, *AB Yolunda Mali Dünyamız*, TİSK yayınları, Ankara 2006.

Kızılot vd., 2005: Şükrü KIZILOT, Ekrem SARISU, Sezgin ÖZCAN ve Zuhal KIZILOT, *Gayrimenkul Rehberi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 43

Kızılot ve Kızılot, 2008: Şükrü KIZILOT ve Zühal KIZILOT, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,* Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008.

Kızılot, 1987: Şükrü KIZILOT, *Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları,* Ankara 1987.

Koç, 2011: Mehmet KOÇ, *Konutların Net Alanının Hesabında Garajların Durumu,* Yaklaşım, Haziran 2011, http://muhasebehaber.blogcu.com/konutlarin-net-alaninin-hesabinda-garajlarin -durumu/10597173 (12.12.2011)

Köküsarı, 2009: İsmail KÖKÜSARI, *Anayasa Mahkemesi Kararlarının Türleri ve Nitelikleri,* XII Levha Yayınları, İstanbul, 2009.

Kuluçlu, 2008: Erdal KULUÇLU, *Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri*, Sayıştay Dergisi, , Sayı: 71, Ekim-Aralık 2008.

Kumrulu, 1979: Ahmet KUMRULU, *Vergi Hataları ve Düzeltme, Vergi Uygulamaları,* AÜAÖF Yayınları, Eskişehir 1992.

Mandal, 2005: Sezai MANDAL, *Tapusu Verilmemiş Binanın Emlak Vergisi Mükellefi,* Yaklaşım Dergisi, Sayı: 154, Ekim 2005.

Mazı ve Arslan, 2003: Fikret MAZI ve N.Talat ARSLAN, *Şehirleşme Sürecinde Mücavir Alan Uygulamalarının Hukuk ve Planlama Açısından Değerlendirilmesi,* C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 2, 2003.

MEB, 2008:19: *Millî Eğitim Bakanlığı, Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi Notları*, Ankara 2008.

Mert vd, 1986: Hanifi MERT, Erol ELGİN, Ferit GÖKÇEK, İbrahim KARA, Özkan SARAÇ ve Mehmet TİMUR, *Belediyelerin ve Mükelleflerini Emlak Vergisi Rehberi,* Türk Belediyecilik Derneği, Olgaç Matbaası, 1986.

MGM, 2011: Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Milli Emlak Mevzuatına Dair Notlar,* http://www.malihizmetler.org.tr/eski/MY/ (10.11.2011).

Nas, Mücbir Sebepler, 2011: Adil NAS, *Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler,* Vergi Dünyası, Sayı: 353, Ocak 2011.

Nas, 2011: Adil NAS, *Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 60. Sayı:2, Yıl 2011.

Oğuzman ve Seliçi, 2002: M. Kemal OĞUZMAN ve Özer SELİÇİ, *Eşya Hukuku*, 9. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 2002.

Oktar, 2005: Salim Ateş OKTAR, *Vergi Hukuku.* Filiz Kitabevi, İstanbul 2010.

Orhaner, 2000: Emine ORHANER, *Kamu Maliyesi*, 3.Baskı, Ankara 2000.

Orkun, 2007:22) Erinç ORKUN, *Emlakçının El Kitabı,* 5. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2007.

Öğredik, 2005: Güray ÖĞREDİK, *Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi,* E-Yaklaşım, Mayıs 2005, Sayı: 22, http://www.mazars.com.tr/printerFriendly.php?contentId=138

Öncel vd, 2010: Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku,* 19. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Öner, 1983: Erdoğan ÖNER, *Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku,* Maliye Bakanlığı, Ankara 1983.

Özbalcı, 1980: Yılmaz ÖZBALCI, *Vergi Kanunları Yorum ve Açıklamaları*, İstanbul 1980.

Özbalcı, 1998: Yılmaz ÖZBALCI; *GVK Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayınları, Kasım 1998.

Özbalcı, 2007: Yılmaz ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 2007.

Özdemir,2009: Muharrem ÖZDEMİR, Vergide Faiz ve Zam, Akis Kitap, İstanbul, 2009.

Öztürk ve Yiğit, 2009: İlhami ÖZTÜRK ve İbrahim YİĞİT, Emlak *Vergi Değerinin Gerçek Değerine Uygun Olarak Belirlenmesinden Etkilenen Vergi, Harç ve Diğer Kamu Alacakları,* Mali Çözüm, Sayı 95, 2009.

Öztürk ve Yiğit, Muafiyet, 2009: İlhami ÖZTÜRK ve Uğur YİĞİT, *Muafiyet, İstisna ve İndirim Düzenlemelerinin Asıl Vergi Kanunu Dışındaki Kanunlarda Yapılmasının Sınırlandırılması,* Dayanışma Dergisi, 2009, sayı 107.

Özyer, 2001: M. Ali ÖZYER, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması,* İstanbul 2001.

Pehlivan, 1991: Osman PEHLİVAN, Vergi Dairesince Kesilecek Cezalarda Ceza Kesme Zamanaşımı, Vergi Dünyası, Sayı:119, Temmuz 1991.

Pehlivan, 2005: Yafes PEHLİVAN, *Türk Vergi Hukukunda Dava Açma Süresinin Başlaması,* Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2005.

Pur, 2002: Hüseyin Perviz PUR, *Gayrimenkulde Vergi Uygulamaları,* Pür Yeminli Mali Müşavirlik Limitet Şirketi, İstanbul 2002.

Rakıcı, 2004: Cemil RAKICI, *Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi,* Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 190, Temmuz 2004.

Ruhi, 2011: Ahmet Cemal RUHİ, *Tebligat Hukuku*, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.

Sağbaş, 2003: İsa SAĞBAŞ, *Kamu Tercihi Teorisi ve Türkiye'de Yerel Vergilerin Algılanması,* Amme İdaresi Dergisi, Cilt 36, Sayı 1, Mart 2003.

Seviğ, 2011: Veysi SEVİĞ, *Emlak Vergisi Uygulaması ve Takdir İşlemleri,* Referans Gazetesi, http://www.muhasebedergisi.com (12.04.2011).

Suçiçek, 2011: Mahmut SUÇİÇEK, *Tebliğ ve Vergilendirmedeki Önemi*, http://www.vergisigorta.com, (28.12.2011)

Şenyüz, 1997: Doğan ŞENYÜZ, Türk Vergi Sistemi, Ezgi Kitabevi Yayını, Bursa 1997.

Şimşek, 2008: Suat ŞİMŞEK, *Kamulaştırmanın Vergi Boyutu*, Maliye ve Sigorta Yorumları Sayı: 506 -507, 2008.

Takaz, 1993:Hilmi Takaz, *Vergi Hukukumuzda Yoklama ve İnceleme Tutanakları,* Yaklaşım Dergisi, Sayı 5, Mayıs 1993.

Taş, 2008: Metin TAŞ, *Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulanabilir Mi?*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 184, Nisan 2008.

Taşdelen, 2000: Aziz TAŞDELEN, *Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 59, Sayı: 4, 2000.

Taşdemir, 2001: Kubilay TAŞDEMİR, Ceza Davalarında Zamanaşımı, 1. Bası, Adil Yay, Ankara 2001.

TBMM Tutanak Dergisi, 2012: *21. Dönem, 21. Yasama Yılı, 16'ıncı Birleşim ve 23.06.2000 tarihli TBMM Tutanak Dergisi,* http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c037/tbmm21037116.pdf (28.01.2012)

TBMM, 2012: *Arsa Üretimi ve Değerlendirilmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Gerekçesi*, http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0917.pdf (28.01.2012)

Tecer, 1991: Meral TECER, *Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Sanayileşme ve İşletmecilik,* Amme İdaresi Dergisi, Cilt:24, Sayı:4, Aralık 1991.

THL, 1991: *Türk Hukuk Lügatı*, Türk Hukuk Kurumu, 3. Baskı Ankara 1991.

Toprak, 2011:Mehmet Burak TOPRAK, *6183 Sayılı Kanun Hükümlerine Göre Teferruğ,* Mali Çözüm, Mart - Nisan 2011.

Töremen, 2010: Emrullah TÖREMEN, Arsa Vergi Değeri Bina Vergi Değerinden Fazla Olan Binalarda Bina Vergisi Uygulaması, Uzman Görüş Dergisi, Sayı 9, Eylül 2010.

Tutanak, 1982: *22'nci Birleşim ve 21.01.1982 tarihli Milli Güvenlik Konseyi Tutanakları*, Tutanak Dergisi, Cilt: 6. http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c006/mgk_01006094.pdf

Tutanak, 1983: *186'ncı Birleşim ve* 18.11.1983 tarihli *Milli Güvenlik Konseyi Tutanakları*, Tutanak

Dergisi, Cilt: 11. http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK /d01/c011/mgk 01011186.pdf

Tutanak, 1980: *22'nci Birleşim ve* 08.12.1980 tarihli *Milli Güvenlik Konseyi Tutanakları*, Tutanak Dergisi, Cilt: 1. http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK /d01/c001/mgk 01001022.pdf (28.01.2012)

Tülü, 2006: Uğur TÜLÜ, *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Tarh,* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006.

Türkal vd, 2010: Hasan TÜRKAL, Mehmet Sena EKİCİ ve Mahmut İNAN, *Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları,* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, Yıl 2010.

Ufuk, 2001: Mehmet Tahir UFUK, *Vergi Kanunlarının Zamanaşımına İlişkin Hükümleri,* Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:160, 2001.

Ürel, 2007: Gürol ÜREL, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Mart 2007.

Ürel, 2011: Gürol ÜREL, *Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Konut Teslimlerinin Vergilendirilmesi*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2011, Sayı:9. http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=205

Üstün ve Ünsal, 2008: Ümit Süleyman ÜSTÜN ve Hilmi ÜNSAL, *Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler Ve Değerlendirilmesi,* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 2, Yıl: 2008.

Vergi Reform Komisyonu, 1972: Vergi Reform Komisyonu, *Komisyon Raporları -1972, Emlak Değerleme Kanun Tasarı ve Gerekçesi.* Cilt: IV, Damga Matbaası, İstanbul 1972.

Volkan ÇAĞDAŞ, *"Türkiye İçin Bir Emlak Vergi Sistemi Tasarım Modeli Önerisi"* Yayınlanmamış Doktora Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul 2007.

Yamak, 2004: Yalçın Yamak, *Hazinece İhale Yoluyla Satışı Yapılan Taşınmaz Malların Emlak Vergisinden Muafiyeti Sorunu*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 137, Mayıs 2004.

Yenice, 2011: Osman Can YENİCE, *Ortak Kullanım Alanlarında Emlak Vergisi*, www.kontder.org.tr,tr/SORUCEVAP/ (12.04.2011).

Yılmaz, 1992: Ejder YILMAZ, *Hukuk Sözlüğü*, 4. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara1992.

Yılmaz, 2009: Elif YILMAZ, *Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIII, Sayı 1-2, 2009.

Yomralıoğlu ve Nişancı, 2006: Tahsin YOMRALIOĞLU ve Recep NİŞANCI, *Türkiye'de Harita Mühendisliğinin Taşınmaz Değerlemesindeki Yeri ve Rolü*, TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası, Ankara 2006.

Yücel, 2010: Mehmet YÜCEL, *Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Takdir Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmayacak Ya Da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Uykusuz Geceler*, Mali Çözüm, Sayı:97, 2010.

Yürekli, 1997: Sabahattin YÜREKLİ, *Bakanlar Kurulunun Vergilendirme Yetkisi*, Prof. Dr. Naci Kınacıoğlu'na Armağan, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Cilt 1, Sayı 2, Aralık 1997.

Av. Bilal CAN

Kars, Kağızman doğumludur. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde lisans eğitimini tamamlamış, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Gayrimenkul Değerlemesi ve Finansmanı Bilim Dalı'nda, İpotekli Konut Finansmanı Sistemi ve Tüketicinin Korunması* konulu tez çalışması ile yüksek lisans eğitimini sürdürmektedir. Serbest avukat olarak başladığı çalışma hayatına kamuda devam etmiştir. Halen Üsküdar Belediyesinde Müfettiş olarak görev yapmaktadır. Ayrıca, Yıldız Teknik Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu Emlak ve Emlak Yönetimi Bölümü'nde öğretim görevlisi olarak *Temel Hukuk* ile *Emlak Alım Satım ve Vergi Tüzesi* derslerini yürütmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu nezdinde, *Konut Değerleme Uzmanlığı Lisansı* sahibi olup *Gayrimenkul Değerleme Uzmanlığı*'na hak kazanmıştır. Değişik dergilerde, *kamu taşınmazlarında ecrimisil; ipotekli konut finansmanına yönelik hukuki düzenlemeler* gibi konularda bilimsel makaleleri yayımlanmıştır.

Av. Zübeyr BÜLBÜL

Trabzon, Arsin doğumludur. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde lisans; Sosyal Bilimler Enstitüsü Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü'nde *Ekonomik Dönüşüm Süreci, Kentleşme, Sürdürülebilir Kalkınma ve Kent Konseyi* başlıklı tez ile yüksek lisans eğitimini tamamlamıştır. Serbest avukat olarak başladığı çalışma hayatını özel sektörde yönetici, müşavir ve eğitmen olarak devam ettirmiştir. Bir müddet avukat olarak da çalıştığı Üsküdar Belediyesinde halen Müfettiş olarak görev yapmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektöre yönelik hukuk, stratejik planlama, performans programı, kalite yönetim sistemleri, ölçme ve değerlendirme konularında danışmanlık ve eğitim hizmetleri yürütmüş; gazete ve dergilerde yazı ve makaleleri yayımlanmıştır.

Av. Veysel DAĞAŞAN

Malatya doğumludur. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde lisans eğitimini tamamlamıştır. Serbest avukat olarak çalışmakta; kamu ve özel kurumlar nezdinde danışmanlık ve eğitim hizmetleri yürütmektedir. Özellikle, vergi hukuku, ticaret hukuku, gayrimenkul hukuku alanları ile diğer kamu hukuku ve özel hukuk alanlarındaki çalışmalarını, hem bilimsel yayınlar ve hem de pratik uygulamalar bağlamında sürdürmektedir.

Tunus Caddesi No: 12 Kavaklıdere / ANKARA
Tel: (0312) 419 21 00 | Faks: (0312) 419 21 30
www.tbb.gov.tr
ISBN: 978-975-6311-69-1